



**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

---

**“BIEN JURÍDICAMENTE TUTELADO EN LA CONFIANZA  
LEGÍTIMA”**

Tesis que para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Sustenta

**Lic. Ismael Vélez Saldaña**

Director

**Mtro. Raúl Bolaños Vital**

## ÍNDICE

<b>I. INTRODUCCIÓN</b>	<b>3</b>
<b>II. IDENTIFICACIÓN DE LAS REGLAS Y PRINCIPIOS INVOLUCRADOS EN LA EJECUTORIA.</b>	<b>4</b>
II.i. Identificación de las reglas.	4
II.ii. Identificación de los principios.	11
II.iii Tesis y Ejecutoria.	17
<b>III. ANÁLISIS DOCTRINAL.</b>	<b>85</b>
III.i. Reglas y Principios.	85
III.i.i. Reglas.	86
III.i.ii. Principios.	88
III.i.iii. Diferencias entre reglas y principios.	93
III.i.iv. Hermenéutica.	96
III.i.v. Antinomias jurídicas.	97
III.i.vi. Método de investigación comparativo.	98
III.ii. Principios involucrados en la ejecutoria.	98
III.ii.i. Principio de seguridad jurídica en materia tributaria.	99
III.ii.ii. Principio de estabilidad jurídica.	102

III.ii.iii. Principio de generalidad.	102
III.ii.iv. Principio de jerarquía normativa.	104
III.ii.v. Principio de economía.	106
III.ii.vi. Principio de buena fe.	108
III.ii.vii. Principio de evolución de la ley.	109
III.ii.viii. Principio de irretroactividad de la ley.	110
III.ii.ix. Principio de derechos adquiridos.	111
III.ii.x. Principio de irrevocabilidad de resoluciones favorables.	112
III.ii.xi. Principio de política fiscal.	113
III.ii.xii. Principio de confianza legítima.	115
<b>IV. ANÁLISIS DE LA TESIS 2a. XXXVII/2017.</b>	<b>119</b>
IV.i. Reglas y principios involucrados.	119
IV.ii. Sustento jurídico de la ejecutoria.	123
IV.iii. Estudio de la ejecutoria conforme a los parámetros analizados.	134
<b>V. CONCLUSIONES.</b>	<b>143</b>
<b>VI. BIBLIOGRAFÍA.</b>	<b>148</b>

## I. INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene como objetivo realizar un análisis de la tesis 2a. XXXVII/2017 aprobada por 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.”**.

Para lo cual se analizará la forma en que fue desarrollada la ejecutoria de la que deriva, en principio se identificarán los principios y reglas que se encuentran involucrados en esta resolución, a fin de descubrir el, o los métodos de investigación o bien el tipo de argumentación utilizada por el órgano juzgador.

Para lo cual se tomarán en consideración que las características primordiales de los principios y las reglas, así como las diferencias existentes entre ellos, dado que esta cuestión resulta de relevante importancia dado que al definirlo se obtiene un panorama general de la forma en que se desarrolló la argumentación de la ejecutoria para llegar a las conclusiones respectivas.

Posteriormente se realizará un estudio de lo que han expuesto diversos autores acerca de los temas que se involucran en el presente trabajo, es decir, tanto de la teoría acerca de los principios y reglas, como de los temas que son abordados en la resolución materia de análisis, a efecto de conocer las bases doctrinales acerca de ellos.

Finalmente, se procederá a realizar un análisis de la forma en que sustentaron las conclusiones determinadas por la Sala emisora de la ejecutoria, ello a fin de dilucidar si la misma, a consideración del suscrito, se encuentra suficientemente soportada jurídicamente; de igual forma, se observarán los temas concluidos en la sentencia, a fin de emitir una opinión, ya sea en el sentido de que sí es adecuada la resolución en estudio, o no; lo cual se realizará conforme a los elementos y doctrina abordados en el presente trabajo, para fines particularmente académicos.

No está de más hacer hincapié, en que el tema abordado en la tesis en cuestión, es un tema novedoso que no se encuentra regulado de manera expresa en la legislación mexicana, lo cual hace no sólo interesante, sino de relevancia para el estudio de temas similares posteriores; y en el presente se expone de manera particular la opinión y punto de vista del sustentante, surgidos como resultado de la investigación y análisis contenidos en el presente.

## II. IDENTIFICACIÓN DE LAS REGLAS Y PRINCIPIOS INVOLUCRADOS EN LA EJECUTORIA.

### II.i. Identificación de las reglas.

A continuación, se enlistan las reglas que se identificaron en la ejecutoria que se analiza:

Las reglas primordiales involucradas en esta ejecutoria, son las contempladas en los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del uno de enero de dos mil catorce<sup>1</sup>, que resultaron

---

<sup>1</sup>**Artículo 74.** Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido en el presente Capítulo, los siguientes contribuyentes:

I. Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

III. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Lo dispuesto en este Capítulo no será aplicable a las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley.

Cuando las personas físicas realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de personas morales en los términos de este Capítulo, dichas personas morales serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de la misma.

Para los efectos de esta Ley, cuando la persona moral cumpla por cuenta de sus integrantes con lo dispuesto en este Capítulo, se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, cuando entren en liquidación.

Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo, cumplirán con las obligaciones establecidas en esta Ley conforme lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, de acuerdo a lo siguiente:

I. Deberán calcular y enterar, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 106 de esta Ley. Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales.

II. Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, en el caso de personas morales.

Contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por la persona moral.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate de personas morales, que cumplan con las

---

obligaciones fiscales de integrantes que únicamente sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente.

Los contribuyentes a que se refieren los párrafos décimo segundo y décimo tercero de este artículo, deducirán como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos. Los contribuyentes a que se refiere el décimo cuarto párrafo de este artículo, deberán aplicar lo dispuesto en la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.

**III.** Deberán cumplir con las demás obligaciones formales, de retención y de entero, que establecen las disposiciones fiscales.

Para los efectos de este artículo, las personas morales cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes en los casos en que así proceda. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.

Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones de este título y con el artículo 102 y 105 de esta Ley.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación a que se refiere el Capítulo III del Título II de esta Ley.

Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Tratándose de personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 ó 40 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, según corresponda, pero sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 40 tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Tratándose de sociedades o asociaciones de productores, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin exceder de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, le será aplicable lo dispuesto en el décimo primer párrafo, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 30%.

Las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo segundo párrafo, les será aplicable la exención prevista en el décimo primer párrafo de este artículo, por el excedente, se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo y será aplicable la reducción a que se refiere el décimo segundo párrafo de este artículo hasta por los montos en él establecidos. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.

Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de que se obtenga de dividir la unidad, entre el factor que se obtenga de restar a la unidad el resultado de dividir el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo, entre la utilidad o los dividendos distribuidos.

**Artículo 75.** La persona moral que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes en los términos de este Capítulo, además de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior, tendrá las siguientes:

**I.** Efectuar por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas y, en su caso, expedir las constancias de dichas retenciones, cuando esta Ley o las demás disposiciones fiscales obliguen a ello.

**II.** Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en las disposiciones de esta Ley y en las del Código Fiscal de la Federación.

**III.** Emitir y recabar la documentación comprobatoria de los ingresos y de las erogaciones, respectivamente, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en esta Ley y en las demás disposiciones fiscales.

Las personas morales a que se refiere este Capítulo deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Las personas físicas que se ubiquen en los supuestos señalados en los párrafos décimo segundo y décimo cuarto del artículo anterior deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

menos benéficas, que las vigentes antes de la entrada en vigor de dichos artículos.

A fin de precisar dichas reglas se procede a reproducir textualmente la síntesis realizada en la ejecutoria materia de estudio, del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce:

En dichas porciones normativas se establece, en síntesis, lo siguiente:

*“a) Personas morales que se dedican en exclusiva a las actividades del sector primario, no pagarán el impuesto sobre la renta, respecto de ingresos que provengan de dichas actividades, hasta un monto, en el ejercicio, de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyentes elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados, pero que en su totalidad no exceda un monto de doscientas veces el salario mínimo general correspondiente al área del Distrito Federal -ahora Ciudad de México-, elevado al año.*

*b) Personas físicas que también se dediquen a las actividades mencionadas, la exención se efectuará hasta por un monto de cuarenta veces el salario mínimo general correspondiente al contribuyente, elevado al año.*

*c) Personas físicas y morales que realicen en exclusiva las aludidas actividades, pero que sus ingresos rebasen de veinte -*

*físicas- o cuarenta -morales- veces el salario mínimo general del área del contribuyente elevado al año, respectivamente; pero que dichos ingresos sean inferiores a la cantidad de cuatrocientas veintitrés veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, podrán aplicar las exenciones previstas en los incisos a) y b).*

*Por el excedente se pagará el impuesto conforme a lo previsto a la fracción II del párrafo séptimo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*La suma que resulte del cálculo precisado en la mencionada porción normativa -impuesto determinado-, se reducirá para personas físicas un cuarenta por ciento y, para personas morales un treinta por ciento.*

*d) Para las sociedades o asociaciones de productores dedicadas exclusivamente a las actividades del sector primario, que se constituyan sólo por personas físicas, y que cada uno de ellos tenga ingresos superiores a veinte veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente elevado al año, pero que no excedan de cuatrocientas veintitrés veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, podrán efectuar la exención delimitada en el inciso a); siempre que los ingresos de la sociedad o asociación, en su totalidad, no excedan de cuatro mil doscientas treinta veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevada al año.*

*Por el excedente que resulte de la aplicación de ese beneficio -exención-, se pagará el impuesto correspondiente conforme a lo previsto a la fracción II del párrafo séptimo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y a esa cantidad -impuesto determinado-, se le restará el treinta por ciento.*

*Cabe precisar en este punto, que el tramo de ingresos hasta por el cual se puede aplicar la reducción del impuesto determinado -tratándose de los contribuyentes a los que se hace referencia en este inciso- tiene como límite 4230 veces el salario mínimo general correspondiente elevado al año.*

*Asimismo, si hay ingresos que excedan el monto señalado en el párrafo que precede, por éstos se determina el impuesto a pagar, sin poder aplicarle una reducción.*

*e) Las personas físicas y morales dedicadas en exclusiva al desarrollo de las actividades del sector primario, que sus ingresos en el ejercicio rebasen los montos citados en el c), respectivamente, es decir, sean mayores de veinte o cuarenta salarios mínimos generales del área geográfica elevado al año, así como que también excedan de cuatrocientas veintitrés veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente elevado al año; podrán aplicar las exenciones de los incisos a) y b), respectivamente.*

*Cabe aclarar que, en este supuesto, el monto que no rebase el límite de las 423 veces el salario mínimo general, elevado al año, será la cantidad que después de sometida a la tasa del*

*30% tratándose de personas morales y la tarifa correspondiente, tratándose de personas físicas, se verá beneficiada con la reducción del impuesto determinado.*

*Mientras que el excedente de ese límite, una vez que se aplique la tasa impositiva del 30%, no podrá ser sujeta de la reducción aludida.*

*De lo anterior puede concluirse que, en términos generales, las personas físicas y morales que tributan en este régimen gozan de un tramo de ingresos exento, de otro tramo de ingresos cuyo impuesto -una vez determinado- es susceptible de reducción, y sólo en caso de que exista un diverso tramo de ingresos excedente a los anteriores, será -únicamente respecto de esa porción- que se calculará el impuesto respectivo aplicando la tasa o tarifa respectiva sin reducción alguna sobre el monto a pagar.”*

Las reglas antes mencionadas, son las que cuestiona la parte quejosa en el asunto que se resolvió en la ejecutoria que nos ocupa, bajo la consideración de que son inconstitucionales, toda vez que las reglas vigentes con anterioridad al uno de enero de dos mil catorce, le resultaban más benéficas en su aplicación.

Cabe precisar que en la resolución que se estudia, el objetivo principal fue definir el principio de confianza legítima invocado por la quejosa como transgredido al reducirse beneficios contemplados previstos legalmente con anterioridad; por tanto, el estudio realizado por la Segunda

Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se circunscribe a la ponderación de dicho principio con otros que pudiera colisionar.

En esa virtud, no se advierten otras reglas involucradas en la parte conducente de la ejecutoria.

También se estima necesario puntualizar que no se aprecia la actualización de alguna controversia entre normas aplicables a un supuesto, toda vez que las reglas contenidas en los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes con anterioridad del uno de enero de dos mil catorce, que aduce la quejosa eran más benéficas, no son aplicables al caso concreto ni se pretende tal alcance; sino que la *litis* versa sobre la constitucionalidad de dichos artículos vigentes del uno de enero de dos mil catorce.

Por tanto, no se aprecia que se hubiese analizado alguna colisión de reglas, por tanto, no existió estudio alguno sobre la determinación de una regla aplicable bajo la premisa de norma posterior y norma especial, contra la norma anterior o general.

## **II.ii. Identificación de los principios.**

Los principios involucrados en la parte que nos interesa de la ejecutoria en estudio, se dividen principalmente en dos, el primero es el invocado por la parte quejosa como transgredido con la entrada en vigor de los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de dos mil catorce; y el resto de principios, son los que ayudan a entender el primero, o que, probablemente colisionan con aquél.

1. Principio de confianza legítima; es el principio de mayor importancia, toda vez que es el invocado por la quejosa como transgredido; y por ende, el estudio substancial de la ejecutoria gira en torno al mismo, particularmente se aboca a definirlo y precisar sus alcances.

2. Principio de seguridad jurídica en materia tributaria; del cual se desprende el principio de confianza legítima, toda vez que en este contexto, se expone en la ejecutoria que versa sobre la premisa relativa a “saber a qué atenerse” en cuanto al contenido de las leyes, para lo cual se exige el establecimiento de normas que otorguen certeza a los gobernados.

Asimismo, se expone en la resolución que “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.”.

3. Principio de estabilidad jurídica; cuando se genera en el particular la estabilidad de cierta decisión de la autoridad, a partir del cual haya ajustado su conducta.

4. Principio de economía; sustraído de los argumentos invocados por la parte quejosa, consistente en que los cambios relativos a las obligaciones tributarias no deben impactar de forma negativa a los proyectos financieros, de negocios o empresariales de los contribuyentes.

5. Principio de buena fe; expuesto por el juzgador, consistente en 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.

6. Principio de evolución de la ley; extraído de los razonamientos esbozados en la ejecutoria, consistente en que el legislador tiene la facultad de establecer el sistema tributario, y de ajustar la norma a las cambiantes necesidades de la sociedad y de la realidad; esto es, adoptar la normativa fiscal al contexto económico, tanto nacional como internacional, así como a las necesidades públicas.

7. Principio de irretroactividad de la ley; el cual se indica los actos legislativos, deben analizarse bajo la perspectiva de irretroactividad de normas contemplada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

8. Principio de derechos adquiridos; se expone en la resolución, que los particulares “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”.

**9.** Principio de irrevocabilidad de resoluciones favorables; el cual, se afirma, aplica sólo a actos administrativos, y consiste en que para ello, la autoridad debe promover juicio contencioso (lesividad) ante el hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

**10.** Principio de generalidad; previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en que todos los gobernados tienen la obligación de contribuir a los gastos el Estado, en una manera proporcional y equitativa.

**11.** Principio de jerarquía normativa; se expone que la actividad legislativa se encuentra supeditada a que no se vulneren los derechos humanos reconocidos en la constitución mexicana y en los tratados internacionales de los que el estado Mexicano sea parte.

**12.** Principio de política fiscal; consistente en que el Estado cuenta con los mecanismos “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 relación a la confianza legítima, el mandato de optimización consiste en que, 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.

Ello, dado que se trata de un principio que debe ser realizado o respetado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes.

En mi opinión, considero que el principio que podría colisionar con el de confianza legítima, es el de generalidad previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consistente en que todos los gobernados tienen la obligación de contribuir a los gastos del Estado, en una manera proporcional y equitativa; dado que en la ejecutoria se precisa que no existe el derecho de tributar de una manera específica e indefinida, a fin de justificar en parte, la no aplicabilidad del principio en actos administrativos.

Desde mi punto de vista, los principios enlistados sí se interpretan sistemáticamente en la ejecutoria, toda vez que se expone que la confianza legítima constituye una manifestación del derecho a la seguridad jurídica, en su faceta de interdicción o prohibición de la arbitrariedad o del exceso, y se realizan los pronunciamientos conducentes en relación a los demás principios, con excepción al principio de economía, lo cual se profundizará más adelante.

Cabe señalar que en este asunto, no se encuentra regulada de manera expresa en algún artículo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la confianza legítima, por lo que el juzgador se encargó de realizar una definición de ella, la cual surgió de la interpretación de los artículos 14 y 16 constitucionales, así como del estudio de doctrina y jurisprudencia de los derechos alemán, español y de la Unión Europea.

### II.iii.Tesis y Ejecutoria.

A continuación se reproduce textualmente la tesis y ejecutoria materia del presente trabajo:

Tesis: 2a. XXXVII/2017 (10a.)	Gaceta del Semanario Judicial de la Federación	Décima Época	2013881	1 de 2
Segunda Sala	Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II	Pag. 1385	Tesis Aislada(Constitucional)	

**“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.

---

Esta tesis se publicó el viernes 10 de marzo de 2017 a las 10:13 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

El contenido de la ejecutoria de la que derivó esta tesis, se obtuvo de la página de internet del Semanario Judicial de la Federación, de la Suprema Corte de Justicia de la Nación<sup>2</sup>, cuyo contenido es el siguiente:

*CONSIDERANDO:*

*PRIMERO.-Competencia. Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer y resolver el presente asunto.*

*SEGUNDO.-Oportunidad y legitimación. Sobre el particular esta Segunda Sala no se pronuncia, en virtud que el Tribunal Colegiado del conocimiento se avocó a analizar los temas relativos a la oportunidad y legitimación de los recursos de revisión -tanto principales como adhesivos- interpuestos por las quejas y las autoridades responsables.*

*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:*

*Primer concepto de violación:*

- El artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de 2014, es violatorio de los principios de igualdad y equidad tributaria, previstos en los numerales 1o. y 31, fracción IV, de la Ley Fundamental.*
- Lo anterior, debido a que otorga un trato igual a contribuyentes que son desiguales jurídica, fiscal y económicamente; es decir, que los sujetos pasivos del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras son distintos a los del régimen general.*

---

<sup>2</sup> <http://200.38.163.178/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=26999&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2013881>

- Las quejas estiman que existe un trato idéntico, a partir de la homologación de la tasa impositiva, prevista para el régimen dirigido al sector primario, en comparación con las del régimen general, pues en ambos casos se establece una tasa del 30%.
- Con el régimen simplificado eliminado, se reconocía la desigualdad entre los mencionados contribuyentes, ya que se preveía una reducción del impuesto del 30% al 21%.
- En el actual régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras únicamente se protege esa desigualdad mediante la implementación de facilidades administrativas y de pago, sin que en el fondo se prevea la aplicación de una tasa reducida.
- Que, en atención a las actividades que desarrolla el sector primario y dada su alta prioridad para el país, deben ser tratados fiscalmente de manera diferenciada al resto del universo de contribuyentes.

*Es necesario dar un trato preferencial al sector primario, dado que ello no debe ser visto como una concesión graciosa del legislador, sino como una distinción de carácter estratégico.*

- El legislador no cuenta con una facultad omnímoda para homologar la tasa del impuesto relativo, pues desconoce que el sector primario no es comparable con el régimen general, por lo que no debe otorgarse la misma tasa impositiva, al tratarse de contribuyentes con diferencias que no permiten tratarlos de la misma manera.

#### *Segunda parte del primer concepto de violación*

- Las quejas señalan que en caso que no deba darse trato desigual a contribuyentes disímiles, es decir, que sea admita como válida la homologación de la tasa; el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no permite medir de la misma forma su capacidad contributiva.
- Lo anterior, en virtud que se establecen dos tasas distintas para la determinación de la contribución de que se trata, cuestión que no ocurre en el régimen general, en donde se aplica una tasa para todos los contribuyentes.
- El artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé un mecanismo por el cual, dependiendo de los ingresos del contribuyente, se determinará si se aplica la tasa del 21%, y para el excedente, la de 30%; con lo cual, la capacidad contributiva se mide desigualmente entre sujetos pasivos pertenecientes al mismo régimen.
- La porción normativa impugnada establece que por un rango de ingresos se aplicará la tasa del 21%; mientras que por el excedente será la del 30%; en específico, aducen el caso relativo a los contribuyentes que obtengan por ingresos una cantidad superior a 423 veces el salario mínimo general del área correspondiente, elevado al año.
- Ello contraviene la igualdad y equidad tributaria, puesto que para personas morales, el respeto a la proporcionalidad se da en la medida en que exista una sola tasa aplicable para todos los contribuyentes, en lugar de una tarifa progresiva.

*Es a través de la base gravable, tratándose de personas morales, en que se reconoce la verdadera capacidad contributiva.*

- En atención a lo anterior, las quejas señalan que la violación radica en que para el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras se establecen dos tasas impositivas, lo que no ocurre con el régimen general.

#### *Tercera parte del primer concepto de violación*

- *En este motivo de disenso, las quejas reiteran la violación a los principios de igualdad y equidad tributaria, puesto que aducen que mientras en el régimen general se aplica una sola tasa a la base gravable, en el caso del régimen del sector primario, se debe atender al rango de ingresos obtenidos, para poder determinar la aplicación de una tasa efectiva del 21%, o bien, la diversa general de 30%.*
- *En el caso del régimen del sector primario, son los ingresos lo que determina la aplicación de las tasas mencionadas, lo que no se establece para los contribuyentes del régimen general, la cual se aplica sobre su base gravable.*
- *Debe atenderse que si en el régimen general se aplica una sola tasa con independencia del nivel de ingresos, resulta inequitativo y desigual que, tratándose del régimen del sector primario, sea en virtud de los ingresos que se determine la aplicación de una tasa del 21% o del 30%.*
- *En esa virtud, es inconstitucional que el artículo reclamado establezca dos tasas aplicables, atendiendo a los ingresos que se perciba, pues no permite apreciar la verdadera capacidad contributiva, como en su caso sí sucede con el régimen general en que se aplica una tasa.*

#### *Cuarta parte del primer concepto de violación*

- *Las quejas aducen que el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, atenta contra los principios de igualdad y equidad tributaria, ya que otorga un trato desigual a los contribuyentes que pertenecen al mismo régimen del sector primario.*
- *Contribuyentes que realizan el mismo hecho imponible, consistente en la obtención de ingresos por actividades del sector primario, son tratados de forma desigual, al tener que aplicar tasas impositivas distintas dependiendo de sus ingresos.*
- *Sobre el caso, las quejas precisan la forma en que, atendiendo al contenido del artículo reclamado, se determina el Impuesto sobre la Renta tratándose del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.*
- *Del contenido del numeral impugnado, se advierte la aplicación de dos tasas completamente distintas, pues, por un rango de ingresos, se aplica una tasa del 21% y, por otro, margen de ingresos, una del 30%.*
- *En efecto, consideran que cuando los ingresos no rebasen las 423 veces el salario mínimo general del área correspondiente, elevado al año, la tasa efectiva será del 21%, siendo que cuando los ingresos rebasen el límite descrito, se aplicará la tasa del 30%, lo que constituye un trato desigual entre sujetos de un mismo régimen fiscal, que se ubican en la misma hipótesis de causación.*
- *Mencionan que tratándose de sujetos pasivos que obtengan ingresos superiores al límite aludido, sólo una parte de éstos se sujetará a la tasa del 21%; mientras que el resto de la cantidad será sometida al cálculo de una tasa del 30%, configurándose un trato inequitativo.*
- *La distinción que se efectúa radica en los ingresos de los contribuyentes y no al tipo de actividades que realizan.*

#### *Segundo concepto de violación:*

- *El artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.*

- *Así es, ello radica en que el mencionado numeral prevé la aplicación de dos tasas efectivas del impuesto de que se trata, sin que exista parámetro de progresividad alguno.*

- *Los contribuyentes que tengan ingresos superiores a 423 veces el salario mínimo general del área correspondiente, elevado al año, aplicarán una tasa efectiva del 21% respecto de los ingresos inferiores a dicho límite; mientras que por el excedente aplicarán la tasa del 30%, situación que es desproporcional, puesto que no existe progresividad entre esas tasas.*

- *La proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que la ley establezca un mecanismo que contenga una tasa o tarifa progresiva respecto del objeto del impuesto, en la que la diferencia entre un rango y otro, sea compensada con una cuota fija establecida sobre el excedente del límite inferior.*

- *En el supuesto de que se estimara que es constitucional la diferencia realizada entre contribuyentes del sector primario y los del régimen general tratándose de la tasa aplicable, lo cierto es que en el caso del sector agropecuario, las tasas que se contemplan no revisten signos de progresividad, pues con el hecho de que los ingresos superen 423 veces el salario mínimo general del área correspondiente, elevado al año, la tasa aplicable se dispara de un 21% a un 30%.*

- *Esa disparidad no se compensa con cuota fija alguna.*

#### *Segunda parte del segundo concepto de violación*

- *El artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el principio de proporcionalidad tributaria, debido a que, a diferencia del régimen general en donde no se aplican dos tasas por cuestión de existir diferencia de ingresos, en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, sí se prevén dos tasas impositivas.*

- *Tratándose del régimen del sector agropecuario, son los ingresos que obtiene el contribuyente, lo que determina la aplicación de la tasa o de las tasas correspondientes; lo que no sucede en el régimen general, en donde el nivel de ingresos no determina la aplicación de diferentes tasas, pues únicamente se prevé una sola.*

- *En ese sentido, no es válido atender a los ingresos percibidos para establecer tasas diferenciadas, puesto que lo que denota la verdadera capacidad contributiva es la base gravable (ingresos menos deducciones).*

#### *Tercera parte del segundo concepto de violación*

- *Los numerales 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta son violatorios del principio de proporcionalidad tributaria, en virtud que las medidas que establecen, consistentes en la homologación de la tasa impositiva, no guardan relación con la finalidad perseguida por el legislador.*

- *En efecto, la homologación de la tasa aludida, lejos de reducir los tratamientos fiscales, en realidad se producen distorsiones e inequidad en el sistema tributario; de ahí que exista una relación desproporcional entre los medios adoptados y los fines pretendidos, ya que, como se ha sostenido, el establecimiento del gravamen en cita no atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.*

• Para tal fin, los artículos impugnados deben ser analizados a la luz del test de proporcionalidad, tal como se precisa en la tesis 1a. LIII/2012 (10a.) emitida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, de rubro: "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN."

• Así, las medidas tributarias impuestas tuvieron su razón de ser, conforme a lo expuesto por el legislador, en reducir los beneficios fiscales y eliminar tratamientos preferenciales que generaran distorsiones e inequidad, con la finalidad de establecer un sistema tributario más igualitario entre la universalidad de contribuyentes.

• Se buscó lograr lo anterior mediante la homologación de la tasa del impuesto sobre la renta y de crear un nuevo régimen fiscal para contribuyentes del sector primario.

• No obstante las motivaciones anteriores, el legislador soslayó las características y la alta prioridad que las actividades agropecuarias representan para el país; de ahí que no sea posible tratarse igualitariamente a ese sector respecto del régimen general.

• Asimismo, la imposición de dos tasas distintas no permite reconocer la verdadera capacidad contributiva.

• Sobre esas ideas, debe concederse el amparo solicitado para el efecto de que las quejas tributen conforme a la tasa efectiva del 21%, la cual, sí permite reconocer la capacidad contributiva.

*Tercer concepto de violación:*

• Los artículos reclamados transgreden en perjuicio de las quejas el derecho a la libre concurrencia o competencia establecido en el artículo 28 de la Ley Fundamental.

• El mencionado derecho consiste en una obligación del Estado de expedir ordenamientos jurídicos que aseguren la libre competencia y eviten fenómenos que constituyan ventajas exclusivas a favor de una o varias personas, en perjuicio del interés social.

• Así, en el supuesto que un ordenamiento legal otorgue privilegios o prerrogativas a determinados sujetos, éste será violatorio de la garantía de competencia libre y libre concurrencia que establece el numeral 28 de la Constitución Federal. Citan la jurisprudencia «2a./J. 181/2004» de rubro: "CONTROLES VOLUMÉTRICOS. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS ESTABLECE, NO VIOLA EL ARTÍCULO 28 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PUES NO PROPICIA PRÁCTICAS MONOPÓLICAS NI LIMITA LA LIBRE CONCURRENCIA ENTRE LOS AGENTES ECONÓMICOS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004)."

• Analizando, a contrario sensu, la jurisprudencia arriba citada, se desprende que una norma jurídica es violatoria del artículo 28 de la Constitución General, si limita la libre concurrencia de mercado estableciendo alguna ventaja comercial a favor de personas determinadas.

• En esa virtud, en el caso concreto, los artículos impugnados establecen una ventaja exclusiva a favor de los contribuyentes del sector primario que tengan ingresos menores a 423 veces el salario mínimo general del área correspondiente, elevado al año, quienes podrán aplicar una tasa del 31%; mientras que los que superen el límite de referencia deberán determinar el impuesto conforme a una tasa del 30%.

• De esa manera, la tasa diferenciada genera una ventaja comercial exclusiva a favor de los contribuyentes que no superen el mencionado límite de ingresos, en virtud que podrán

*comercializar sus productos a un precio más bajo que el que establezcan los sujetos pasivos con ingresos superiores al multicitado límite.*

- *Los contribuyentes con mayores ingresos aplicarán la tasa del 30% y los de menores ingresos la del 21%, generando distorsiones en un mismo sector de la economía.*

*Segunda parte del tercer concepto de violación*

- *Los contribuyentes con mayores ingresos del límite indicado, se verán obligados a incrementar el precio de sus productos a efecto de poder reinvertir sus utilidades, cuestión que no acontece con los sujetos pasivos que obtengan menores ingresos respecto de la limitante aducida.*
- *Lo anterior implicará que a los contribuyentes que superen el tope de ingresos verán disminuida su competitividad, ya que al establecerse una tasa mayor en esos supuestos, incrementarán el precio de sus productos o reducir la calidad de los mismos.*

*Tercera parte del tercer concepto de violación*

- *A más de lo anterior, los artículos impugnados transgreden el contenido del numeral 39, inciso b), subinciso i), de la Carta de la Organización de Estados Americanos.*
- *Ello, dado que el mencionado numeral establece la obligación de los países miembros de lograr mejores condiciones para el comercio de los productos básicos mediante procedimientos ordenados de comercialización que eviten la perturbación de los mercados y otras medidas destinadas a promover la expansión de mercados.*
- *Así, el hecho de que se imponga una tasa mayor a contribuyentes con ingresos superiores a 423 veces el salario mínimo general del área geográfica, elevado al año, perturba el mercado del sector primario.*

*Conforme a las anteriores motivaciones, las quejas solicitan se les aplique la tasa efectiva del 21%.*

*Cuarto concepto de violación:*

- *Las disposiciones reclamadas contravienen el derecho a una alimentación adecuada, previsto en el artículo 4o. de la Norma Fundamental, en relación con el numeral 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el artículo 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, así como el diverso 12 del Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales "Protocolo de San Salvador".*
- *El derecho a la alimentación adecuada, según el texto constitucional, prevé que es obligación del Estado garantizar a toda persona el derecho a una alimentación nutritiva, suficiente y de calidad.*
- *De la interpretación sistemática de la Ley Fundamental y los diversos tratados internacionales, respecto del derecho en mención, se advierte que los Estados deberán adoptar medidas que tengan por resultado acceso al referido derecho, adoptando medidas para velar que las empresas o particulares no priven a las personas de su acceso a una alimentación adecuada.*
- *Incluso, los Estados deben promover políticas encaminadas a contribuir a la realización progresiva del derecho a la alimentación de la población, participando de modo activo en las actividades orientadas al fortalecimiento del acceso de la población a recursos y medios necesarios para garantizar su subsistencia, incluida la seguridad alimentaria, y la utilización de los mismos.*

- *Ahora bien, el derecho a la alimentación adecuada, no se limita a que los ciudadanos de un país no mueran de hambre, sino que se extiende a los aspectos relacionados a que el Estado debe crear mecanismos que garanticen no solamente que los gobernados tengan precios accesibles de los alimentos, sino que también se debe velar por los intereses de los productores.*
- *En ese sentido, si un Estado establece una legislación que conlleve el aumento de los precios de alimentos de consumo básico, como los que produce el sector primario, se obstaculizaría el derecho a la alimentación adecuada.*
- *Sobre el particular, el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola el referido derecho a la alimentación, debido a que se aumenta desproporcionalmente la carga impositiva.*
- *El legislador no tomó en cuenta los efectos nocivos que causaría al sector primario y, por consecuencia, al derecho a la alimentación, el hecho de homologar la tasa impositiva conforme lo realiza el régimen general.*
- *El incremento de la tasa provocará el aumento de los precios, se desalentarán inversiones y se dependerá en mayor medida de las importaciones de alimentos, lo que pugna contra la seguridad y soberanía alimentaria.*
- *Insisten, en que el derecho a la alimentación adecuada debe protegerse mediante el establecimiento de políticas que propicien la accesibilidad a los alimentos de consumo básico, en la inteligencia que el sector primario se encuentra en vulnerabilidad respecto de factores de riesgo como plagas, clima, entre otros.*
- *El aumento de la tasa tributaria establecida para el sector agropecuario mencionado, provocará, evidentemente, el aumento de los precios de los alimentos de consumo básico.*

*Quinto concepto de violación:*

- *Los artículos reclamados violan el derecho fundamental al desarrollo integral establecido en los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el numeral 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.*
- *De los referidos instrumentos jurídicos internacionales, se advierte que existe la obligación para el Estado de garantizar a las personas un desarrollo integral de un orden económico y social justo que permita su plena realización.*
- *Así, debe garantizarse la distribución equitativa de la riqueza y del ingreso, estableciendo sistemas impositivos adecuados y equitativos que aseguren a las personas un ambiente de igualdad de oportunidades y seguridad económica.*
- *En el caso concreto, si se toma en cuenta que el sector primario tiene características especiales que lo hacen diferente respecto de los demás sectores de la economía, el Estado debe proveerle una tutela eficaz para que contribuyan en forma desigual respecto de otros sujetos pasivos que se dediquen a actividades productivas diferentes, y de manera igual frente a los que desarrollen tareas del sector primario.*
- *De tal modo, una norma tributaria respetará el derecho al desarrollo integral siempre que trate igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales, tratándose de la contribución a los gastos públicos.*
- *Ahora bien, sobre el tema de la regularidad constitucional de los numerales impugnados, éstos no*

reconocen las diferencias existentes entre el sector primario y el resto de los contribuyentes, ya que se homologa la tasa del impuesto sobre la renta a la del régimen general.

- Debe tenerse presente que es el tipo de actividades lo que marca la diferencia entre esos dos regímenes, y no los ingresos que perciben.

- Así, el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras colocan en un plano de igualdad a los contribuyentes del sector primario frente a los del régimen general, ello por la homologación de la tasa.

- De ese modo, se establece un sistema tributario neutral que no reconoce las diferencias mencionadas.

Segunda parte del quinto concepto de violación

- Asimismo, los numerales combatidos otorgan un trato desigual a contribuyentes pertenecientes al mismo régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

- Las quejas argumentan el trato inequitativo en el régimen mencionado, debido a que en él, se prevé el establecimiento de dos tasas distintas para la determinación de la contribución de que se trata, situación que no se prevé en el régimen general.

- Alegan lo anterior, pues, en el caso, el numeral 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisa que quienes obtengan mayores ingresos respecto del límite de 423 veces el salario mínimo general del área correspondiente, elevado al año, aplicaran una tasa del 30%; pero los que no superen ese monto, se sujetarán a una tasa efectiva del 21%.

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.*

*Análisis de las causas de improcedencia:*

- *El presidente de la República adujo que el juicio era improcedente, en términos de los numerales 61, fracciones XII y XXII, así como del diverso 107, fracción I, todos de la Ley de Amparo; en virtud que la parte quejosa no demostró documentalmente que estaba sujeta al régimen que establecen los artículos impugnados; ni mucho menos que el 90% de sus ingresos provienen de las actividades del sector agropecuario.*

- *El Juez de Distrito determinó que los medios probatorios presentados por las quejas eran eficaces para demostrar su interés jurídico, ya que se dedican a las actividades vinculadas al sector primario y, por ende, sus ingresos provienen de éstas.*

- *Además, durante la vigencia de la anterior Ley del Impuesto sobre la Renta, demostraron que tributaron al amparo del régimen simplificado, el cual desapareció con motivo de la entrada en vigor de los artículos 74 y 75 de la actual ley de la materia, en donde se establece el régimen de*

actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y (sic) pesqueras, el cual sustituyó al primero de los citados.

- Así, las quejas sí demostraron su interés jurídico para promover el juicio de amparo indirecto; de ahí lo infundado de la causa de improcedencia mencionada.

- Por otra parte, también se adujo que no existía interés jurídico por parte de las quejas, debido a que los artículos impugnados prevén tres supuestos jurídicos excluyentes entre sí, por lo que no es posible que se ubicaran coetáneamente en los mismos, máxime que establecen una condición suspensiva.

- El Juez Federal determinó desacertada la causa de improcedencia invocada, debido a que las normas impugnadas son de naturaleza autoaplicativa, de modo que, con su entrada en vigor, se estima suficiente para mencionar la afectación a su esfera jurídica; motivo por el cual, pueden ubicarse en cualquiera de los supuestos que indican los numerales combatidos.

- En otro aspecto, se manifestó que el juicio de amparo era improcedente, en razón que los efectos de una posible concesión de amparo, no podrían concretarse; al no ser posible restituir el goce de los derechos que se estiman violados.

- El a quo expresa que en el supuesto de concederse el amparo solicitado, sus efectos serían el de desincorporar de la esfera jurídica de las quejas la obligación de tributar bajo las condiciones que le imponen en el nuevo régimen fiscal, pero no sobre los elementos esenciales del tributo, sin que se generara un régimen de excepción.

Así, consideró infundada la causa de improcedencia referida.

- Asimismo, el presidente de la República esgrimió que se actualizaba la causa de improcedencia prevista en los artículos 61, fracción XXIII, y 63, fracción V, relacionados con el diverso numeral 108, todos de la Ley de Amparo; ello, dado que las quejas no circunscribieron conceptos de violación en contra del artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Se estimó infundada esa causa, con motivo de que las quejas emitieron razonamientos de impugnación contra el numeral 74 de la ley tributaria mencionada, que se interpreta como unidad normativa junto con el diverso numeral 75.

- Finalmente, se sobreseyó en el juicio respecto del acto reclamado, consistente en la omisión del legislador de expedir un régimen de transitoriedad entre el nuevo y el anterior sistema de tributación del sector primario; sobreseimiento que se hizo depender del contenido de los artículos 61, fracción XXIII, de la Ley de Amparo, en relación con los numerales 103, fracción I, y 107, fracción II, párrafo primero, ambos de la Constitución General; debido a que el Juez de Distrito estimó que se reclamaba una omisión legislativa contra la cual no es procedente el juicio de amparo.

Estudio de fondo:

- 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*

*inadverten 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.*

*1. Principio de equidad tributaria. Mantenimiento indefinido de los beneficios fiscales que anteriormente se otorgaron al régimen simplificado.*

*En el sexto agravio expresado en su recurso de revisión, el presidente de la República arguye que, contrario a lo establecido por el a quo, la jurisprudencia 1a./J. 130/2007, emitida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, de rubro:*

*"RENDA. LOS ARTÍCULOS 81 Y 123, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL ESTABLECER UN TRATO DIVERSO ENTRE LAS PERSONAS MORALES QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO, PARA DEDUCIR LA ADQUISICIÓN DE MERCANCÍAS, MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS TERMINADOS Y SEMITERMINADOS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005)."; no es aplicable para determinar que los artículos impugnados transgreden el principio de equidad tributaria.*

*La recurrente aduce que la citada tesis no es aplicable para el caso en concreto, en la medida en que de su contenido no se advierte que este Tribunal Constitucional haya fijado criterio, en el sentido que dadas las diferencias de los contribuyentes del sector primario obligan al legislador a mantener indefinidamente ese sistema de tributación preferencial.*

*Es decir, que no es posible aseverar la violación al principio de equidad tributaria, por el hecho de que el legislador, en un momento determinado, decidió suprimir el régimen simplificado; ello, en virtud que los tratos preferenciales, los beneficios e incentivos fiscales, no pueden otorgarse de manera indefinida a lo largo del tiempo.*

*De ahí que, a consideración de la autoridad responsable, no puede establecerse la transgresión al mencionado principio de justicia tributaria, por el hecho de que se haya fijado la modificación, reducción o eliminación de tratamientos especiales en materia tributaria.*

*Dicho motivo de disenso es fundado.*

*Para corroborar lo anterior, conviene traer a colación el contenido del criterio citado en líneas anteriores, el cual es del tenor siguiente:*

*"RENDA. LOS ARTÍCULOS 81 Y 123, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL ESTABLECER UN TRATO DIVERSO ENTRE LAS PERSONAS MORALES QUE TRIBUTAN EN EL RÉGIMEN SIMPLIFICADO, PARA DEDUCIR LA ADQUISICIÓN DE MERCANCÍAS, MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS TERMINADOS Y SEMITERMINADOS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).-Entre las personas morales que tributan bajo el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y las que lo hacen en el régimen simplificado, no existe un trato diverso, pues las primeras sólo tienen permitida la deducción conforme al sistema 'del costo de lo vendido' y las personas morales del régimen simplificado deducen en el momento en que las adquieren. Lo anterior es así, ya que se trata de diversas categorías de sujetos pasivos. En efecto, las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros constituidas bajo la figura de coordinado; las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente a esta actividad; las personas morales constituidas como empresas integradoras, y las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, representan para el país una alta prioridad. Por tanto, la deducción de adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, que pueden realizar de conformidad con los artículos 81 y 123, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta las personas morales que tributan bajo el régimen simplificado, no violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que los sujetos pasivos se encuentran en categorías diversas."*

*Del contenido de la jurisprudencia aludida, se desprende que la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que los artículos 81 y 123, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil cinco, no establecían un trato diverso, en*

*forma injustificada, entre las personas morales que tributaban conforme al régimen simplificado, para efectos de la deducción de la adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados; por ende, no violaban el principio de equidad tributaria.*

*Para alcanzar esa convicción, se estableció que las personas morales del régimen general deducían conforme al sistema de costo de lo vendido; mientras que los pertenecientes al régimen simplificado lo efectuaban al momento en que adquirían las citadas mercancías; ello, con motivo de que se trataba de categorías de contribuyentes distintos.*

*Conforme a esto, se determinó que no se trataba de regímenes tributarios comparables, puesto que, por una parte, se estaba frente a sistemas de deducción distintos, pero sobre todo, que eran sujetos pasivos distintos entre sí.*

*Ahora bien, la jurisprudencia de mérito en momento alguno prevé que, dada la prioridad que para el país representan las actividades del sector primario, el legislador debe mantener indefinidamente la aplicación de sistemas tributarios preferenciales, ni mucho menos que está impedido para modificar, reducir o suprimir beneficios fiscales.*

*Considerar lo contrario, equivaldría a soslayar la libertad configurativa del legislador para el diseño tributario del Estado, interviniendo sobre aspectos que el Texto Constitucional ha reservado en exclusiva para el Poder Legislativo.*

*Al respecto, este Alto Tribunal ya se ha pronunciado sobre el particular, en el sentido de que del texto de la Constitución Federal se establece que el objetivo esencial del sistema tributario de la nación, es el de sufragar los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios; ello, dentro de un marco legal que respete los principios de proporcionalidad y equidad; de ahí, es que sea posible aseverar que el sistema en mención se integra por la universalidad de normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente.*

*El artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos determina que es el Congreso de la Unión, quien deberá imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público.*

*En esa medida, el Poder Legislativo es el encargado de diseñar el sistema impositivo del país, por tanto, es imprescindible reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que, en cada momento histórico, se consideren compatibles y convenientes para lograr de la mejor manera las finalidades que se pretendan, sin soslayar que esa libertad de configuración encuentra límites frente al respeto de principios constitucionales.*

*Asimismo, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado que el hecho de que en cierto momento los supuestos que tome en consideración el legislador para sustentar las hipótesis normativas que se contemplen en los tributos, no resulten aquellos vinculados que con anterioridad se hayan definido, no torna inconstitucional la norma.*

*Apoya lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 159/2007, emitida por la Primera Sala de este Tribunal Constitucional, de rubro y contenido 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."*

*Así como también la diversa plenaria P. 38, que es del tenor siguiente:*

*"GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA.-El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado."*

*Se reitera, la facultad de definir el sistema tributario que regirá en el país, a nivel de leyes, corresponde al Poder Legislativo, quien gozará de un margen amplio, pero no ilimitado, de configuración sobre tal materia.*

*La facultad de que el legislador establezca la carga tributaria que soportarán los contribuyentes, no implica que se conceda una libertad absoluta sobre el tema, ello, dado que se requiere que exprese las razones que justifican la configuración del sistema impositivo; de esa manera, el Poder Legislativo debe expresar los motivos que conllevan a la decisión de crear, modificar o eliminar aspectos relativos a los impuestos que se fijan para la sufragación del gasto público.*

*El acatamiento a esa exigencia constitucional, no debe entenderse en el sentido que requiere de un máximo de justificación, sino, por el contrario, se cumple al esbozarse un mínimo.*

*Conforme a estas directrices y atento a los principios de democracia y de separación de poderes, es patente que el resto de los Poderes de la Unión, incluido el Juez constitucional, debe respetar esa libertad de configuración, en el marco de sus correspondientes competencias.*

*Dentro de ese marco de amplitud configurativa, es indispensable que el legislador defina la relativa a la política fiscal, en virtud de la cual, se razona el diseño del sistema tributario.*

*La política tributaria debe ser entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos que delimita el Estado, con la que busca la distribución de la carga tributaria que se vincula y recae en el sistema económico, todo ello dirigido a la finalidad de financiar el gasto público mediante los ingresos que obtenga la hacienda pública.*

*Es decir, se constituye con base a diversos factores que el legislador, en un momento determinado, considera más convenientes para alcanzar los fines que el Estado se ha trazado, contextualizando al entorno económico, social, entre otros elementos.*

Sirve de apoyo a lo anterior, por su idea jurídica, la tesis P. XXXIX/2011 (9a.), de rubro y contenido del tenor siguiente:

*"POLÍTICA TRIBUTARIA. LAS RAZONES Y CONSIDERACIONES EXPRESADAS EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE UN TRIBUTO, SE ENCUENTRAN INMERSAS EN EL CAMPO DE AQUÉLLA, POR LO QUE NO ESTÁN SUJETAS AL ESCRUTINIO CONSTITUCIONAL EN SEDE JURISDICCIONAL.-El diseño del sistema tributario a nivel de leyes pertenece al ámbito competencial del Poder Legislativo y, para configurar los tributos desde el punto de vista normativo, debe definir la política tributaria, entendida como todos aquellos postulados, directrices, criterios o lineamientos fijados por el Estado para distribuir la carga impositiva que recaerá en el sistema económico con el objetivo de financiar los gastos públicos a través de la percepción de ingresos tributarios. En ese ámbito de facultades constitucionales, el legislador considerará aspectos tales como: a) La estructura formal y funcional del sistema impositivo; b) La distribución social, sectorial y espacial de la carga impositiva; c) Los efectos paramétricos de los tributos sobre el comportamiento de los agentes económicos; y, d) La utilización de dichos efectos como herramientas dinámicas de acción del Estado sobre el sistema económico, con miras a influir en el ritmo y dirección del proceso de desarrollo. En ese tenor, si la configuración del sistema impositivo atiende a la política tributaria que el legislador estima idónea en un momento determinado y el desarrollo de dicha actividad en un entorno democrático corresponde de manera exclusiva al Poder Legislativo, ello implica que las razones o consideraciones que hubiese tenido en cuenta para crear un tributo y, en particular, para determinar el correspondiente objeto gravado que en su concepto manifieste idoneidad para contribuir al gasto público, escapan al escrutinio constitucional que pudiera emprenderse en sede jurisdiccional, habida cuenta que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos no establece parámetro alguno al que deba ceñirse la política tributaria que decida emplear el legislador con tal finalidad, lo que no implica la inobservancia de otros principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva."*

*Aunado a lo anterior, debe considerarse que la configuración impositiva y amplitud de diseño, derivan de la premisa que este Alto Tribunal ha sostenido reiteradamente, consistente en que el Estado detenta la rectoría económica y el desarrollo nacional, el cual deberá ser integral y sustentable, que uno de los instrumentos de la política financiera, económica y social, lo constituye el conjunto de disposiciones que definen la política fiscal en una época determinada, las cuales pueden modificar cualquiera de los elementos del diseño impositivo, o bien, en la extinción de la obligación tributaria.*

*Bajo esas condiciones, el legislador, al ejercer ese marco de amplitud configurativa sobre el diseño del sistema de tributación que servirá de sustento para el gasto público del Estado, puede establecer las condiciones generales en las que se compondrá un impuesto, la denotación de riqueza sobre la cual, se avocará a gravar, los sujetos pasivos a los que estará dirigido, el reconocimiento del monto de las deducciones, en fin, todos los elementos esenciales de la contribución; partiendo de política fiscal que se defina.*

*También se ha afirmado que la intensidad del escrutinio constitucional en materias relacionadas con la política económica y tributaria, no es de carácter estricto, sino flexible o laxo, con motivo de los principios democrático y de división de poderes.*

*En efecto, un control estricto o intenso implicaría que el Juez constitucional se sustituya en la facultad que el Texto Constitucional le delegó a nivel normativo al Congreso de la Unión, tratándose de materia impositiva, pues ésta no es una de las funciones del Poder Judicial de la Federación, sino de los órganos políticos el entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores, o si éstas resultan necesarias.*

*En esa virtud, para alcanzar el objetivo de no vulnerar esa la libertad política del legislador, en materias como la fiscal, donde la propia Constitución prevé una amplia capacidad de intervención y*

*regulación diferenciada del Estado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.*

*Así, no debe perderse de vista que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado que el análisis constitucional que al efecto se haga en torno a la facultad del legislador de definir los tributos, considerando la política fiscal que se estime conveniente, debe partir, entre otros elementos de obligación de todos, de contribuir a los gastos del Estado, de manera proporcional y equitativa, tal como lo prevé el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.*

*El precepto constitucional citado constituye mandamiento jurídico, del cual se desprenden los derechos y obligaciones, ya que, por una parte, se encuentra el deber constitucional para los ciudadanos de contribuir para el sostenimiento del gasto público y, por el otro, un límite a ese ejercicio del poder público.*

*Como se indicó anteriormente, el límite de cuenta se configura a través de la existencia y aplicación de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, los cuales representan el medio de control de la obligación de contribuir al Estado.*

*El respeto del sistema impositivo a los principios de justicia tributaria, resulta en una distribución fiscal más justa y coherente; consecuentemente, debe entenderse que estos principios, si bien gozan de independencia, son complementarios en la medida que conforman una unidad que ayuda a la configuración de las contribuciones y sus elementos, motivo por el cual, son indisolubles y bajo ninguna circunstancia pueden omitirse.*

*Significativo resulta precisar, que los aludidos postulados encuentran su eje de aplicación en torno al principio de generalidad, el cual prevé que el conjunto tributario que se despliegue a la universalidad de contribuyentes únicamente será justa en la medida en la que todos los que tengan la potencialidad de contribuir a los gastos del estado, lo realicen en la proporción a su riqueza (capacidad contributiva).*

*En efecto, al momento en que el legislador defina la forma y términos en que deberá concurrirse al gasto público, debe considerar a todas las personas, ya sean físicas o morales, siempre que demuestren capacidad suficientemente capaz de soportar un gravamen; sin que atienda a aspectos como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, entre otros elementos.*

*Así, el principio de generalidad referido, se constituye como la condición necesaria para alcanzar la igualdad en la tributación y como una exigencia hacia el Poder Legislativo para que, al momento de delimitar los hechos impositivos que configuran un impuesto, considere en la medida de lo posible todas las manifestaciones de riqueza; siendo que lo anterior constituye un límite constitucional a esa libre configuración impositiva.*

**"PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO.**-El principio de generalidad tributaria se encuentra asociado a la igualdad en la imposición, y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, traduciéndose en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos impositivos de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. Así, el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en la norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; la segunda, en sentido negativo, se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos; esto es, las prerrogativas que permitan la liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo y deben justificarse, por lo que está prohibida la exención no razonable de todos los gobernados dotados de capacidad contributiva. Por otra parte, la apreciación afirmativa del principio

*de generalidad tributaria pone de relieve la necesidad de tutelar 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. En ese contexto y en relación con la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria, nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, y tampoco para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Además, del referido principio de generalidad tributaria también se advierte el postulado según el cual las exenciones y el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución Federal."*

*Además, el aludido principio se presenta bajo dos acepciones:*

*En sentido afirmativo: Todos deben contribuir a los gastos públicos, por lo que corresponde al legislador cuidar que los actos o hechos demostrativos de capacidad contributiva sean recogidos, en la medida de lo posible, en la norma tributaria como supuesto de causación.*

*En sentido negativo: Se refiere a que las disposiciones que permitan la liberación de la obligación de pago deben reducirse a un mínimo y deben encontrar justificación, por lo que está prohibida la exención no razonable de todos los gobernados dotados de capacidad contributiva.*

*Así, del principio de generalidad tributaria se desprende el postulado según el cual, las exenciones y el otorgamiento de estímulos fiscales deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución Federal, pues es más igualitario hacer contribuir a las manifestaciones de capacidad contributiva de igual forma.*

*Lo anterior implica que toda manifestación que denote capacidad de contribuir a los gastos del Estado, en principio, debe incluirse en la hipótesis de causación de determinado gravamen; sin embargo, en todo momento, el legislador debe atender a parámetros de no intromisión en los que se ha denominado mínimo vital o mínimo existencial.*

*Bajo ese tamiz, se puede establecer que no existe un derecho constitucionalmente tutelado para otorgar regímenes fiscales preferenciales, o incluso, a mantenerlos indefinidamente, en tanto que todos los que cuenten con un nivel económico mínimo están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público, de manera proporcional y equitativa, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política.*

*Lo anterior es así, ya que el Estado tiene a su cargo la rectoría económica y el desarrollo nacional, el cual debe ser integral y sustentable, uno de los instrumentos de la política económica, social y financiera, lo constituyen las disposiciones que configuran la política tributaria en una época determinada, las cuales podrán hacerse presentes en los elementos del diseño impositivo, o de la extinción de la obligación fiscal.*

*Así, los beneficios fiscales son concedidos por el Estado mediante un acto voluntario, esencialmente unilateral, excepcional y discrecional, que en exclusiva obedece a los criterios de conveniencia o política económica que en un momento determinado sean considerados por el legislador.*

*En esa virtud, no puede exigirse coactivamente su establecimiento por los sujetos pasivos de la carga tributaria, ya que éstos no cuentan con un derecho a recibir beneficios fiscales, en razón de*

*la obligación de todos a contribuir de igual manera al sostenimiento del gasto público -principio de generalidad-.*

*Al tenor de las precisadas consideraciones, esta Segunda Sala estima acertado el argumento del presidente de la República, en el sentido de que una norma no puede considerarse violatoria del principio de equidad tributaria, por el hecho de que el legislador eliminó un régimen fiscal preferencial, o en su caso, un beneficio tributario, que haya provocado que determinados contribuyentes dejen de percibir el estímulo o el tratamiento especial que habían disfrutado con anterioridad.*

*En efecto, debe reiterarse que no existe una obligación del legislador tributario, de mantener indefinidamente un sistema de tributación preferencial, puesto que tal decisión pertenece a la libertad configurativa que en materia fiscal detenta el creador de leyes, quien en atención a la política tributaria, aplicable en un momento determinado, establezca la supresión, reducción o modificación de los beneficios o preferencias impositivas otorgadas.*

*A más de lo anterior, el citado régimen simplificado se concibió como un sistema de tributación preferencial o de beneficio; debido a la existencia de las necesidades y directrices que en su momento configuraron la política fiscal, quedando a discrecionalidad del Poder Legislativo la creación de un régimen preferencial dirigido a los sujetos pasivos del sector primario.*

*Para corroborar lo anterior, conviene recordar el contenido de la iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo Federal, el quince de noviembre de mil novecientos ochenta y nueve; en donde se propuso, entre otras cuestiones, la creación del citado régimen simplificado.*

#### *Ley del Impuesto sobre la Renta*

*"Las modificaciones que se han llevado a cabo en los últimos dos años a la Ley de Impuestos sobre la Renta, han permitido adecuar su funcionamiento al entorno económico actual. Así, se revirtió la tendencia decreciente que mostraba su recaudación y se establecieron medidas para sanear la estructura financiera de las empresas y para incentivar la reinversión de utilidades.*

*"Las medidas que se someten en materia de este impuesto a consideración del honorable Congreso de la Unión, congruentes con el objetivo de la política fiscal para 1990 que busca un crecimiento sostenido y estable que incentive la inversión y productividad, permitirán avanzar en la justicia y equidad del sistema fiscal, para con ello, mejorar la aplicación de las disposiciones respectivas, así como para continuar con la simplificación fiscal y con el proceso de modernización de la administración tributaria, incentivando la competitividad de las empresas y el esfuerzo productivo de los contribuyentes.*

*"Los ajustes y modificaciones principales se destacan a continuación:*

*"...*

*"Por otra parte, se considera necesario eliminar el régimen de bases especiales de tributación y de limitar el de contribuyentes menores, únicamente a locatarios de mercados y vendedores ambulantes, ya que dichos esquemas generan grandes distorsiones en la economía y han sido utilizados como formas de elusión tributaria. Para estos efectos, se propone la creación de un esquema simplificado dentro del impuesto sobre la renta que permitirá a los contribuyentes que dejen de tributar conforme a los esquemas referidos, el cumplir adecuadamente con las disposiciones fiscales.*

*"El régimen simplificado que se propone en esta iniciativa permitirá que las personas físicas, que realizan actividades empresariales, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubiera superado los 500 millones de pesos, así como para aquellos que se encontraban el régimen de*

bases especiales de tributación, cumplan con sus obligaciones sin que esto implique una carga administrativa o fiscal excesiva.

"El esquema simplificado al que se ha hecho mención, consiste en determinar la base del impuesto a partir de la diferencia entre el total de las entradas y de las salidas en efectivo, bienes o servicios relacionados con la actividad empresarial. Este esquema, además de ser sencillo, estimula la reinversión de utilidades, pues únicamente se estará obligado al pago del impuesto en los casos en que el contribuyente efectúe retiros de los fondos afectos a su actividad empresarial.

"Además, los contribuyentes que opten por tributar conforme a este esquema no tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales en el impuesto sobre la renta."

De lo anterior se desprende que el Ejecutivo Federal estimó conducente proponer la eliminación de las bases especiales de tributación, para dar lugar al régimen simplificado, con los propósitos de evitar las distorsiones a la economía, la elusión tributaria que se generaba a partir del uso de los esquemas de preferencia anteriores -bases especiales de tributación-, que los contribuyentes pudieran cumplir adecuadamente sus obligaciones fiscales, sin fijar cargas excesivas, así como alentar la reinversión de las utilidades.

Asimismo, se estableció que el sistema de tributación de mérito podría ser opcional, quedando a plena decisión del sujeto pasivo el pago del tributo en cita conforme a los dispositivos que configuraban al régimen simplificado.

Al respecto, la Cámara de Diputados, al elaborar el dictamen sobre la propuesta mencionada, estableció lo siguiente:

"Asimismo, dentro del régimen fiscal aplicable a las actividades empresariales, se observa la creación de una sección II en el capítulo correspondiente, en la cual se establece un régimen simplificado para las personas físicas que realizan dichas actividades, con la finalidad de que cumplan con sus obligaciones sin que les implique una carga administrativa o fiscal excesiva.

"Este régimen es optativo para los contribuyentes, personas físicas con ingresos que no excedan de 500 millones de pesos y consiste en determinar el impuesto sobre la renta a su cargo en base al flujo de efectivo de las empresas, gravándose únicamente la diferencia entre las entradas y las salidas que se obtengan al cierre del ejercicio.

"Acorde con lo anterior, cabe señalar que entre otras, se consideran entradas las aportaciones de capital, los intereses cobrados, los ingresos por la venta de bienes y como salidas, los gastos y la adquisición de bienes, entre otros.

"Del análisis efectuado por esta comisión a la iniciativa que se dictamina, se observa que se trata de un régimen fiscal sencillo, ya que para la determinación del impuesto no se incluirá el aspecto inflacionario, mismo que requiere de una capacidad administrativa mayor. Los contribuyentes que opten por pagar el impuesto conforme a lo señalado, estarán relevados de efectuar pagos provisionales de este impuesto, debiendo realizar pagos de impuesto al activo únicamente.

"...

"De igual forma, esta comisión propone que los contribuyentes que opten por el régimen simplificado a las actividades empresariales, lleven contabilidad simplificada de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su reglamento, a fin de que se cumpla adecuadamente con el propósito que se pretende con la inclusión del régimen en comentario. De igual manera se hace necesario especificar en la fracción IV del artículo 119 G, la obligación para que estos contribuyentes expidan y conserven comprobantes que acrediten los ingresos que perciban.

"...

*"Esta comisión, considerando la trascendencia de la modificación al régimen de personas físicas con actividades empresariales para incorporar un régimen simplificado para el cálculo del impuesto sobre la renta, ha considerado necesario modificar el primer párrafo de la fracción IV, antes V, del artículo decimoprimeros de la multicitada iniciativa, con la finalidad de que los contribuyentes personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras y que en 1989 no hubieren tributado conforme al régimen normal de ley, tengan la posibilidad de optar, por el periodo comprendido entre 1990 y 1993, por el esquema simplificado previsto en la sección II del capítulo VI del título cuarto de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando sus ingresos excedan del límite establecido en esa sección, con lo que considera esta comisión se enfatiza el apoyo decidido a las actividades primarias del país. Asimismo, se considera necesario para evitar distorsiones en el cálculo del impuesto señalado por parte de los contribuyentes que opten por el esquema simplificado, adicionar un segundo párrafo a esta fracción IV, antes V.*

*"Por otra parte, esta Soberanía considera que el permitir a aquellos contribuyentes personas morales que durante 1989 tributaron conforme a bases especiales de tributación y para 1990 pueden optar por el régimen simplificado a las actividades empresariales establecido en la sección referida, es una medida acertada. Sin embargo, esta comisión considera necesario incluir algunos conceptos como entradas, adicionando al efecto un tercer párrafo a la mencionada fracción, toda vez que se trata de contribuyentes personas morales con mayor capacidad administrativa. Por la misma razón, la tasa aplicable debe ser la establecida en el artículo 10 de la ley. Por lo anterior, se propone modificar el primer párrafo de la fracción IV, antes V y adicionar un segundo y tercer párrafos a la misma, en forma tal que el segundo párrafo que aparece en la iniciativa que se dictamina pase a ser el último párrafo de la fracción referida, que debe quedar como a continuación se indica:*

"...

*"Por lo que respecta al régimen de bases especiales de tributación, esta comisión considera apropiada la eliminación de dicho régimen, ya que origina iniquidad en el sistema tributario. Sin embargo, esta comisión considera que los diversos sectores que se encuentran tributando en dicho régimen, para incorporarse el nuevo régimen simplificado a las actividades empresariales requieren de facilidades que coadyuven al cumplimiento voluntario y oportuno de sus obligaciones fiscales, por lo que esta comisión recomienda se establezca la facultad para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, durante el año de 1990, otorgue mediante disposiciones de carácter general a los diferentes sectores de contribuyentes que venían tributando conforme al esquema de referencia, una deducción que no esté sujeta a los requisitos de comprobación a que se refiere el Código Fiscal de la Federación, en el por ciento que los diversos giros requieran, por lo que se propone se adicione una fracción XI al artículo decimoprimeros-bis de esta iniciativa en los siguientes términos:*

"...

*"De igual manera, en relación con los contribuyentes que opten por pagar el impuesto conforme al régimen simplificado aludido, cabe señalar que tomando en consideración que éstos no efectúan pagos provisionales en el impuesto sobre la renta, a fin de facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones, se hace necesario permitirles, a través de una disposición de vigencia anual, efectuar el acreditamiento del impuesto al activo que corresponda al ejercicio contra el impuesto sobre la renta que resulte a su cargo en el mismo."*

*Como se observa, los diputados federales aprobaron, en general, la propuesta del Ejecutivo, dado que consideraron que la incorporación del régimen simplificado beneficiaría a los integrantes del sector primario, para que de manera sencilla y oportuna dieran cumplimiento a sus obligaciones*

tributarias, se evitara la inequidad en el sistema tributario, la reducción en la distorsión de éste, y apoyar a las actividades de este importante sector productivo del país.

La Cámara de Senadores, al conocer de la propuesta y el dictamen referidos, determinó que la inclusión del régimen simplificado implicaría la facilidad para que los contribuyentes de ese sistema cumplieran con sus obligaciones tributarias y también disminuir la práctica abusiva en la distorsión de los beneficios; asimismo, argumentó que, en general, las reformas presentadas por el Ejecutivo Federal tenían por objetivo, ampliar la base de contribuyentes, eliminar la inequidad en el sistema tributario, y que las autoridades fiscales tuvieran mayor disposición de realizar las revisiones fiscales conducentes, tal como se advierte enseguida:

"Si bien desde un punto de vista global se considera pertinente suprimir las bases especiales de tributación, debe también evaluarse cabalmente la importancia capital que tienen los sectores agrícola, ganadero, silvícola y pesquero para la economía social del país. En este sentido, se estima conveniente que las personas morales que se dediquen a esas actividades quedarán exentas del impuesto sobre la renta en aquellos ingresos que no excedan de 200 veces el salario mínimo anualizado correspondiente al área geográfica del contribuyente. Las sociedades cooperativas de producción gozarán de idéntico tratamiento.

"Los ejidos y comunidades, las uniones de ejidos y de comunidades; la empresa social constituida por vecindados e hijos de ejidatarios con derechos a salvo; las asociaciones rurales de interés colectivo, así como las unidades agrícola-industrial de la mujer campesina, quedarán totalmente exentas del impuestos sobre la renta por los ingresos que obtengan por la producción agropecuaria y sus beneficios, así como por la conservación, el almacenamiento y la industrialización de sus productos.

"...

"La comisión que dictamina considera que una vertiente sustancial de las reformas propuestas es la modificación del régimen de personas físicas con actividades empresariales, mediante la creación de un régimen simplificado para el cálculo del impuesto sobre la renta y que se prevé en la sección segunda del capítulo VI del título IV. Dicho régimen se ampliaría también para las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganadera, silvícolas o pesqueras y que, en 1989, no hubieren tributado conforme al régimen normal, de la ley, ni obtenido ingresos por más de 500 millones de pesos. El régimen simplificado consiste en calcular el ingreso acumulable restando de las entradas de recursos las salidas de los mismos. Como se deduce, ello implicaría facilidad para los contribuyentes y claridad para la revisión de la autoridad fiscal.

"Al reconocer que en sus primeras aplicaciones, todo cambio de régimen fiscal en la práctica puede implicar confusiones e inexactitudes, se considera oportuno que el contribuyente tenga consideraciones y un plazo adecuado de tiempo para adaptarse y no incurrir en situaciones fiscales indebidas. Por ello se propone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quede facultada para otorga a los diferentes sectores de contribuyentes que venían tributando conforme al esquema normativo en tenor, una deducción que no esté sujeta a los requisitos de comprobación habituales y en el porcentaje que se estima requieran los diversos giros de actividad. Esta facultad estará en vigor para 1990 y se ejercerá a través de disposiciones de carácter general. Los miembros de la comisión que suscribe apreciamos que esta medida contribuirá al cumplimiento voluntario y oportuno de las obligaciones fiscales.

"Por otra parte, en las reformas propuestas al artículo decimoprimer transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que las personas físicas y morales que en 1989 hayan pagado el Impuesto sobre la Renta conforme al régimen de bases especiales de tributación o que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción podían optar por pagar este impuesto en el sistema de

*contabilidad simplificada para personas morales. Asimismo, se establece un plazo de nueve meses para que dichas personas físicas decidan su incorporación al sistema de contabilidad simplificada."*

*De esa manera dio surgimiento el régimen simplificado, el cual establecía diversas facilidades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sector primario, así como la posibilidad de rendir una declaración anual definitiva, la reducción del impuesto, así como de poder llevar una contabilidad simplificada, todo esto con el fin de reducir las cargas fiscales excesivas, impulsar la eficiencia en el acatamiento de las leyes de la materia y evitar la distorsión de la economía mediante la práctica de acciones elusivas, atento a las características y la situación genérica que envolvía a ese sector de la economía.*

*Para mil novecientos noventa y ocho, las personas físicas con microindustria, servicios o comercios en pequeño, fueron excluidos del referido régimen simplificado, subsistiendo únicamente los sectores agrícola, silvícola, ganadero, pesquero y de autotransporte.*

*Ahora, sobre el propio régimen simplificado, han sido continuas las modificaciones que ha sufrido, no obstante, dentro de las más importantes resaltan las relativas al beneficio de reducción del impuesto y exenciones para los contribuyentes que exclusivamente se dedicaban al sector primario, tal como se propuso en la iniciativa del presidente de la República de seis de diciembre de dos mil seis:*

*"Sector primario*

*"Actualmente, los contribuyentes del sector primario gozan de una serie de beneficios particulares otorgados a través de diferentes instrumentos de la política fiscal, entre los que destacan:*

*"La reducción del impuesto sobre la renta en un porcentaje que supone una carga fiscal del 16%, a diferencia de contribuyentes que desarrollan otra actividad económica, que soportan una carga fiscal sobre una tasa del 29% para el ejercicio de 2006, la cual será del 28% para 2007.*

*"La exención en el impuesto sobre la renta para personas físicas hasta por un nivel de ingresos de 40 salarios mínimos anuales del área geográfica del contribuyente.*

*"La exención en el impuesto sobre la renta para las personas morales hasta por 20 salarios mínimos anuales del área geográfica del contribuyente por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda de 200 veces el salario mínimo correspondiente al área geográfica del Distrito Federal.*

*"La posibilidad de aplicar una serie de facilidades administrativas a fin de que cumplan adecuadamente con sus obligaciones fiscales.*

*"La instrumentación de programas de gasto público directo en apoyo a sus actividades.*

*"Es importante destacar que los beneficios anteriormente señalados tuvieron, entre otras justificaciones, el contrarrestar los efectos negativos de una tasa elevada del impuesto sobre la renta.*

*"Por ello, es de señalar que con la finalidad de lograr una mayor competitividad de las empresas nacionales e incentivar la inversión nacional y extranjera en el país, en el año de 2005 se estableció una reducción paulatina de la tasa del impuesto sobre la renta, para quedar, a partir del año de 2007 en 28%, reducción que benefició a todos los contribuyentes, incluidos a los del sector primario, quienes además también gozan de los beneficios antes mencionados.*

*"En virtud de lo anterior, se propone a esa Soberanía que la reducción de la tasa del impuesto sobre la renta que se aplica a dicho sector sea de 21.43% en lugar de 42.86% con el fin de gravar*

*la verdadera capacidad contributiva del sector primario. Esta propuesta permite que la tasa efectiva del impuesto sobre la renta a la que se sujetan los contribuyentes del sector primario sea del 22%.*

*"Asimismo, se propone disminuir a 20 salarios mínimos anuales el nivel de ingresos por el cual se encuentran exentas las personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades del sector primario. De esta forma, el nivel de ingresos por el cual se encuentran exentas las personas físicas dedicadas a tales actividades será el mismo que el de las personas morales del sector primario."*

*Al elaborar el dictamen correspondiente, los diputados federales, estimaron que:*

*"Sector primario*

*"En la actualidad, los contribuyentes del sector primario gozan de diversos beneficios otorgados a través de diferentes instrumentos de la política fiscal, los cuales de manera inicial tuvieron como justificación, entre otras, contrarrestar los efectos negativos de una tasa elevada del impuesto sobre la renta.*

*"En este sentido, y tomando en consideración que a partir del año de 2005 se estableció una reducción paulatina de la tasa del impuesto sobre la renta, para quedar, a partir del año de 2007 en 28%, la que dictamina, coincide con el Ejecutivo Federal respecto a la necesidad de disminuir la reducción de la tasa del impuesto sobre la renta aplicable a dicho sector a 21.43% y con ello estar en posibilidad de gravar la verdadera capacidad contributiva del sector primario.*

*"Sin embargo, esta dictaminadora considera que no es procedente la propuesta del Ejecutivo en el sentido de disminuir a 20 salarios mínimos anuales el nivel de ingresos por el cual se encuentran exentas las personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades del sector primario, considerando que se está aumentando la tasa efectiva de impuesto para este sector."*

*Los senadores, por su parte, consideraron pertinente modificar la proposición de reducción del impuesto para ese sector primario, con la finalidad de no afectar a los contribuyentes menor capacidad contributiva:*

*"Respecto al aumento de la tasa del impuesto sobre la renta aplicable a los contribuyentes del sector primario, la comisión que dictamina considera que si bien se coincide con la medida de aumentar la tasa del impuesto a dicho sector, se estima que la tasa máxima que debe aplicarse para no afectar a los contribuyentes de menor capacidad contributiva debe ser del 19%. Por lo tanto, la que dictamina considera necesario modificar la minuta enviada por la colegisladora a efecto de adecuar los artículos 11, segundo párrafo y 81 penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de establecer la reducción del impuesto sobre la renta aplicable al sector primario en 32.14%, en lugar del 21.43% propuesto por la colegisladora."*

*Enseguida, el diez de septiembre de dos mil nueve, se propuso una nueva reducción del impuesto para los contribuyentes que se dedican exclusivamente al sector primario, exponiéndose diversas justificaciones de índoles económica, de política tributaria y social y, además, relativas al cambio de las directrices de crecimiento del país, tal como se advierte de la exposición de motivos:*

*"El Ejecutivo Federal a mi cargo, propuso al Congreso de la Unión una reforma integral de la hacienda pública como un instrumento para garantizar al Estado, entre otros objetivos, la captación de mayores recursos para atender las necesidades de financiamiento y, en consecuencia, alcanzar el desarrollo humano sustentable, que constituye un aspecto prioritario contenido en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012.*

*"Conforme a lo anterior en la 'reforma hacendaria por los que menos tienen', se incluyeron propuestas y modificaciones orientadas a la atención de diversos temas en materia de finanzas públicas agrupados en cuatro vertientes: (i) mejorar la eficacia del gasto público y la rendición de cuentas; (ii) mejorar la administración tributaria; (iii) reforzar el federalismo fiscal, y (iv) establecer*

*las bases de un sistema tributario para incrementar la recaudación mediante instrumentos impositivos flexibles y neutrales respecto de la inversión.*

*"Por lo que corresponde a las medidas aprobadas tendientes a conformar un sistema tributario con instrumentos impositivos con la capacidad de generar mayores recursos sin afectar las decisiones de inversión, se puede afirmar que éstas han logrado su propósito, muestra de ello son los resultados de la recaudación tributaria alcanzados durante 2008, lo que confirma que la estrategia que el Gobierno Federal emprendió con la citada reforma ha sido efectiva, puesto que contribuyó a generar las condiciones para enfrentar los efectos derivados de un entorno económico mundial errático y adverso.*

*"La descripción de las medidas mencionadas y la evaluación de los resultados de la aplicación de los nuevos impuestos vigentes a partir del ejercicio fiscal de 2008 se incluyen en la exposición de motivos de la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2010, que se presenta a consideración de esa Soberanía de manera paralela a esta iniciativa, los cuales, en obvio de reiteraciones, se tienen aquí por transcritos.*

*"Por ello es conveniente continuar avanzando en el mismo sentido y mejorar tanto los instrumentos tributarios de reciente creación como los ya existentes, a través de modificaciones a las disposiciones fiscales orientadas al cumplimiento de los siguientes objetivos:*

*"Fortalecer la recaudación tributaria*

*"Considerando que es fundamental para el desarrollo y crecimiento económico del país mantener la solidez en las finanzas públicas y conservar la estabilidad de las principales variables macroeconómicas, se plantea modificar algunas disposiciones en materia del impuesto sobre la renta (ISR), tendientes a incrementar su eficiencia recaudatoria.*

*"Mejorar el control y combate a la evasión fiscal*

*"En línea con la vertiente de fortalecer la recaudación tributaria, se plantean ajustes a diversas disposiciones en materia del ISR y de los impuestos a los depósitos en efectivo (IDE), al valor agregado (IVA), así como del Código Fiscal de la Federación, orientadas a precisar el alcance de algunos beneficios fiscales en favor de los contribuyentes y para robustecer los mecanismos para el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales.*

*"Simplificación de las disposiciones fiscales*

*"Uno de los principios que debe prevalecer en todo diseño impositivo es la simplicidad y el menor costo administrativo relacionado con el pago de los impuestos. En este sentido, se proponen reformas en materia del esquema de intereses en el ISR y, en consecuencia, se precisa la mecánica para calcular los ingresos gravables provenientes de sociedades de inversión y para obtener la ganancia por la enajenación de acciones de la cartera accionaria de las sociedades de inversión.*

*"Otorgar seguridad jurídica*

*"Finalmente, también se presentan en esta iniciativa otro conjunto de modificaciones que otorgan mayor seguridad jurídica en beneficio de los contribuyentes respecto de la aplicación y alcance de las distintas obligaciones contenidas en las disposiciones fiscales, en materia del ISR e IDE, así como del Código Fiscal de la Federación.*

*"Por ello y con el fin de continuar avanzando en la mejora y fortalecimiento del marco tributario, el Ejecutivo Federal a mi cargo estima necesario someter a la consideración de ese Congreso de la*

*Unión diversas modificaciones a las leyes de los impuestos sobre la renta, a los depósitos en efectivo y al valor agregado, y al Código Fiscal de la Federación, que consisten en lo siguiente:*

*"...*

*"Por otra parte, también se hace necesario ajustar durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2013 el porcentaje de reducción de la tasa de este impuesto aplicable a los contribuyentes del sector primario, a fin de que el diferencial en puntos de tasa en relación con el incremento en la tasa general del ISR que se propone a esa Soberanía se mantenga.*

*"Por ello, con el propósito de obtener recursos adicionales que permitan al Estado proporcionar a los gobernados servicios públicos y avanzar en una aplicación más generalizada de los gravámenes, en congruencia con la propuesta de aumento temporal en la tasa del ISR empresarial se plantea reducir durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2013 el porcentaje de disminución de tasa para el sector primario, a fin de que ésta aumente de 19 a 21 por ciento; asimismo, se propone mantener este nivel de gravamen a partir de 2014, lo cual permitirá que este grupo de contribuyentes continúe beneficiándose de un subsidio de 25 por ciento en la tasa del ISR, dado que la tasa general será de 28 por ciento.*

*"Es importante resaltar que los ajustes que se proponen en el nivel de las tasas del ISR, son consistentes con los aumentos de tasa que otros países han tenido que llevar a cabo como parte de sus medidas fiscales para hacer frente a la crisis económica internacional, ya que de no hacerlo, implícitamente se cede parte de la recaudación al extranjero.*

*"Asimismo, como se mencionó anteriormente, la tasa del ISR ha sido objeto de significativas reducciones en el pasado reciente al pasar de 35 por ciento en 2001 a 28 por ciento a partir de 2007; dicha disminución de 20 por ciento en el nivel de tasa permite efectuar el ajuste propuesto sin comprometer la competitividad del gravamen.*

*"Adicionalmente, se debe considerar que la solidaridad en el pago de las contribuciones es un principio inmerso en el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al señalar dicho precepto que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional que fortalezca su régimen democrático y que mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales.*

*"Ante las necesidades imperantes de recaudación, es necesario que todos los sectores de la sociedad, público y privado, concurren con responsabilidad social para mantener finanzas públicas sanas que permitan un desarrollo económico sostenido.*

*"Con base en ello, los mexicanos tienen el deber de contribuir al gasto público, a fin de satisfacer necesidades colectivas, objetivos inherentes a la utilidad pública y al interés social, pero más aún aquellos cuya riqueza es mayor, cumpliendo con el deber de solidaridad con los menos favorecidos, sin que se entienda que estos últimos no deban contribuir al gasto público.*

*"El principio de solidaridad se traduce en ajustes de las tasas impositivas que tienen una incidencia mayor en las personas con mayores ingresos y una incidencia marginal en las personas que obtengan menores ingresos.*

*"El ajuste de la tarifa del ISR aplicable a las personas físicas y a la tasa aplicable a las empresas, así como la disminución a la reducción de la tasa aplicable al sector primario se estima generarán ingresos adicionales en 2010 por 45 mil 397.3 millones de pesos (mdp).*

*"Con base en lo anteriormente expuesto, se somete a consideración de ese Congreso de la Unión reformar los artículos 11, segundo párrafo; 113, en su tarifa; 81, octavo párrafo, y 177, en su tarifa,*

*de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como emitir disposiciones de vigencia temporal a través de las cuales se establezca la tasa para las personas morales, las tarifas para las personas físicas, el porcentaje de reducción de tasa al sector primario y los factores a aplicar por los ejercicios fiscales de 2010 a 2013."*

*Al respecto, la Cámara de Diputados confirmó las propuestas presentadas, así como de las razones que la sustentaban, aludiendo en su dictamen que:*

*"Esta comisión dictaminadora coincide con el Ejecutivo Federal en que la actual situación económica exige adoptar medidas temporales que permitan contar con mayores recursos para hacer frente a las necesidades de gasto público y que contribuyan a mantener la estabilidad macroeconómica.*

*"Así, esta dictaminadora es consciente de que una mejor posición de las finanzas públicas permitirá al Gobierno Federal contar con ingresos suficientes para hacer frente a compromisos de gasto social y de infraestructura y evitar en lo posible el incremento en la deuda pública, así como el elevado costo financiero que implica esta alternativa.*

*"Con base en lo anterior, esta comisión dictaminadora considera adecuado ajustar durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2012 las tasas marginales de los últimos cinco tramos de la tarifa del ISR para las personas físicas en una proporción de 7.14 por ciento, con objeto de ubicar la tasa marginal máxima en 30 por ciento. El referido ajuste no impactará la carga fiscal de las personas físicas que obtienen ingresos hasta por 6,663 pesos mensuales, equivalentes a 4 SM; y tendrá un impacto moderado en la carga fiscal de las personas físicas con mayores ingresos, para quienes su ingreso disponible se reduce sólo entre 0.16 y 2.67 por ciento. Asimismo, se coincide en que para el ejercicio fiscal de 2013 las tasas marginales que se incrementen se disminuyan proporcionalmente en 3.33 por ciento respecto a las vigentes en 2012, quedando la tasa máxima en 29 por ciento y en que a partir del ejercicio fiscal de 2014, las tasas marginales regresen a su nivel actual, ubicando la marginal máxima en 28 por ciento.*

*"Asimismo, se considera adecuado el incremento de la tasa del ISR empresarial a 30 por ciento durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2012 y la aplicación de la tasa del 29 por ciento en el ejercicio fiscal de 2013, para regresar al 28 por ciento a partir del ejercicio fiscal de 2014.*

*"Adicionalmente, se coincide con el ajuste durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2013 al porcentaje de reducción de la tasa de este impuesto aplicable a los contribuyentes del sector primario, así durante los ejercicios fiscales de 2010 a 2013 el porcentaje de disminución de tasa para el sector primario, a fin de que ésta aumente de 19 a 21 por ciento y en que este nivel de gravamen se mantenga a partir de 2014, lo cual permitirá que este grupo de contribuyentes continúe beneficiándose de un subsidio de 25 por ciento en la tasa del ISR, dado que la tasa general será de 28 por ciento."*

*Asimismo, las reformas que sufrió el régimen simplificado tuvieron su origen a partir de distintos fines y justificaciones, atendiendo siempre la política fiscal que en cada momento determinado el legislador estimó como más conveniente, para conseguir las metas que se trazaban en materias económica, social, cultural, e inclusive tributario.*

*Del mismo modo, a lo largo de su implementación el mencionado régimen dejó de ser optativo para los sujetos pasivos para quienes se había creado, sujetándose su acceso al porcentaje de ingresos que provenían en exclusiva de esas actividades, lo que en momento alguno implicó que se eliminarán los beneficios relativos; por lo que es posible afirmar que a pesar que se dejó de lado el elemento optativo, se siguió privilegiando las condiciones que rodeaban al sector primario y la limitación administrativa para que esos contribuyentes cumplieran sus obligaciones tributarias.*

*Se insiste, es importante considerar que en todo momento se concedió un trato preferencial al régimen simplificado, puesto que se estimó que, atento a las circunstancias financieras, sociales y*

*culturales del país, era conveniente proporcionar beneficios que facilitaran el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en comparación a otros contribuyentes, incluso, se les brindó un tratamiento consistente en la posibilidad de ejercer exenciones, reducciones del impuesto, así como de las obligaciones administrativas, contables y formales.*

*Así, el anterior régimen simplificado consistía en un trato fiscal benéfico, pues a pesar de que los sujetos pasivos dedicados a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras tenían capacidad de pago para cumplir con su obligación de contribuir a los gastos del Estado en las condiciones establecidas para el resto de la universalidad de contribuyentes, el legislador les diseñó un mecanismo de tributación en las que se incluyeron una serie de disposiciones que ayudarían a simplificar el cumplimiento de dichas obligaciones fiscales con el objetivo de impulsar su crecimiento, alcanzar justicia y equidad en materia impositiva, eliminar las distorsiones del sistema y, en general, coadyuvar, en la medida de lo posible, a estimular las actividades de alta importancia para la vida económica del país.*

*De tal manera, si el Poder Legislativo está facultado para otorgar preferencias o tratamientos especiales en materia tributaria, es indiscutible que también estará facultado para eliminarlos o cambiarlos en la medida en que considere que ya no están cumpliendo con su finalidad, esto es, cuando el legislador se percate que dicha medida, ya no es la adecuada para la consecución del efecto o de la conducta deseada.*

*Por tanto, la eliminación del régimen simplificado no se puede considerar per se, como violatoria del principio de equidad tributaria, puesto que el legislador otorgó este sistema de preferencial considerando, en su momento, la necesidad de impulsar su desarrollo, simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y no primordialmente elementos vinculados por su capacidad contributiva.*

*Por otro lado, la creación de normas que persigan una finalidad distinta de la recaudatoria, para incentivar o desincentivar ciertas conductas, no implica que su otorgamiento sea constitucionalmente exigible.*

*Es así que no existe un derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria ni al otorgamiento de un beneficio o de un estímulo fiscal, en tanto que todos -los que cuenten con un nivel económico mínimo- están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público.*

*De tal forma, si bien en cualquier momento de la historia pueden formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los elimine, lo cierto es que ello no puede llevar al Tribunal Constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario.*

*Es aplicable la tesis 1a. XXII/2011, cuyo contenido se transcribe a la letra:*

**"SISTEMA TRIBUTARIO. EL OTORGAMIENTO DE INCENTIVOS FISCALES PARA LA CONSECUCCIÓN DE FINES EXTRAFISCALES, NO ES EXIGIBLE CONSTITUCIONALMENTE, POR LO QUE NO RESULTA VÁLIDO SOSTENER QUE NO PODÍA LIMITARSE LA DEDUCIBILIDAD DE DONATIVOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.-En cualquier momento de la historia nacional, pueden siempre formularse juicios de diversa índole sobre la conveniencia o inconveniencia de que el legislador, a través del sistema fiscal, establezca determinados incentivos, acote los existentes o, inclusive, los elimine; tal es el caso de la decisión tomada en el sentido de disminuir los incentivos para la realización de donativos a entidades no lucrativas, en relación con la cual pueden emitirse diversas opiniones, así como sobre los efectos que tal medida podría tener sobre el accionar de los mexicanos. Sin embargo, no debe pasarse por alto que dichos juicios no son propios de las labores de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,**

*al menos en tanto no provoquen, simultáneamente, una vulneración de derechos tutelados constitucionalmente. Esta afirmación no es más que la consecuencia del criterio sostenido por esta Sala en el sentido de que el diseño del sistema tributario -y los incentivos que se otorguen para la consecución de finalidades extrafiscales-, corresponde al legislador dentro de un amplio ámbito de libre configuración. Adicionalmente, puede afirmarse que la limitante aludida es una disminución del incentivo fiscal para la colaboración con las entidades no lucrativas, pero no es un desincentivo -como podría ser un castigo a quien realice dichas donaciones-, lo cual sí podría llevar a juicios como los que corresponden a este Alto Tribunal, pues podría implicar la afectación de otros derechos, la limitación a actividades que coadyuvan a la consecución de finalidades establecidas constitucionalmente, y podrían establecer una limitante, no sólo indeseada, sino atentatoria de las finalidades que busca el Estado social de derecho, al provocar una falta de cohesión entre los elementos que integran el Estado, falta de atención a las necesidades colectivas, ausencia de solidaridad e indiferencia ante los problemas de la realidad mexicana, con el consecuente poco compromiso para superarlos. Sin embargo, un límite al beneficio fiscal no tiene estos efectos, y si bien podría afirmarse que siempre podría estar más incentivada la participación de la sociedad civil en la consecución de determinadas finalidades, ello no puede llevar al tribunal constitucional a afirmar que siempre deberán otorgarse los mayores incentivos posibles, ni es éste un postulado exigible constitucionalmente, como tampoco lo es el que estos incentivos siempre deban darse a través del sistema tributario. Todo lo anterior debe valorarse sin dejar de tener presente que la legislación fiscal no ha dejado de establecer un incentivo, acotado a los casos que el legislador considera razonable, en un ámbito en relación con el cual puede válidamente tomar esa decisión, y sin que pueda soslayarse que la capacidad contributiva que reflejan los ingresos y las deducciones estructurales -es decir, aquellas que la Constitución exige que refleje la Ley del Impuesto sobre la Renta-, es una manifestación de capacidad idónea para tributar, por la cual el Estado debería recibir la contribución correspondiente, y que sólo deja de hacerlo, válidamente -sin que resulte adecuado considerar que actúa incorrectamente quien aproveche la deducción de donativos-, en la medida en la que el propio Estado así lo permite, mediante el incentivo correspondiente, cuya entidad puede ser mayor o menor en cualquier momento, conforme a los criterios que el autor de la norma considere adecuados y pertinentes para el propósito que persiga."*

*En ese orden de ideas, no existe derecho constitucionalmente tutelado a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o eliminar los existentes, mucho menos a que los derechos fundamentales y los servicios básicos deban tutelarse o garantizarse a través de dichos beneficios de corte tributario.*

*Efectivamente, si bien existen derechos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que deben brindarse, por lo que existe un correlativo derecho de los particulares para exigir que ello ocurra, lo cierto es que ello no implica que exista el derecho constitucional de exigir que, invariablemente, se cumpla con tales obligaciones estatales a través de la legislación tributaria, otorgando un beneficio fiscal determinado.*

*De tal forma, el Estado tiene a su alcance diversos medios para proveer servicios y promover, respetar, proteger y garantizar los derechos consagrados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero no existe precepto constitucional que obligue a que ello se realice forzosamente a través de beneficios o exenciones fiscales, sino que, conforme a la amplia libertad de configuración tributaria a la que se hizo referencia en párrafos precedentes, podrá determinar la forma y mecanismos para alcanzar sus fines.*

*Bajo esa perspectiva, es fundado el agravio analizado.*

*2. Principio de equidad tributaria. El régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras no otorga un trato idéntico frente al régimen general (personas morales).*

*En los agravios tercero, cuarto, quinto, sexto, séptimo y décimo segundo, el presidente de la República manifiesta que el régimen fiscal contemplado en 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, no otorga un tratamiento idéntico respecto de los contribuyentes afectos al diverso régimen general (personas morales).*

*Lo anterior, en virtud de que el régimen del sector primario establece una serie de beneficios fiscales, como exención y reducción del impuesto determinado, que no gozan los sujetos pasivos del régimen general.*

*Es más, de conformidad con la mecánica de determinación del impuesto fijada en el sistema de tributación del sector agropecuario, se delimitan elementos que permiten establecer que no existe un trato similar frente al régimen general, debido a que se efectúa exención a los ingresos percibidos por el ejercicio de actividades del sector agropecuario, así como también una reducción al impuesto determinado.*

*De esa manera, en resumen, la mencionada autoridad responsable estima que no es acertado lo establecido por el a quo, en el sentido de que las normas impugnadas dan un trato idéntico en comparación al régimen general; en la inteligencia que el régimen de actividades agropecuarias reconoce las diferencias de este sector, debido a que concede beneficios fiscales que aminoran su carga impositiva.*

*Los agravios mencionados son esencialmente fundados.*

*Ante todo, debe recordarse que las quejas, medularmente, adujeron como concepto de violación que el de transgresión al principio de equidad tributaria radicaba en que el régimen dirigido al sector primario establece un trato igual frente a los sujetos pasivos del régimen general; ello, en virtud que -afirma- se homologó la tasa impositiva, puesto que en el caso del primer sistema tributario en mención, se aplica una tasa del 30%, al igual que en el segundo de los referidos.*

*De ese modo, las peticionarias de amparo expresaron que, atento al principio de justicia tributaria aludido, dado que esos dos regímenes son distintos entre sí, no es posible darles el mismo trato a quienes se ubican en ellos, en la inteligencia de que debe darse trato desigual a los desiguales.*

*Así, el argumento toral de ese motivo de disenso se edifica a partir de un solo elemento de la contribución, a saber, la supuesta homologación de la tasa; lo que, a criterio de las quejas, refleja la violación a la equidad tributaria.*

*Ahora, tal como lo aducen las autoridades responsables en sus escritos de revisión, no puede establecerse que el régimen en estudio otorga un trato similar frente al régimen general, únicamente bajo la comparación de las tasas aplicables.*

*En efecto, la comparación de un solo elemento del tributo -en este caso la tasa- no permite determinar si se está gravando con la misma intensidad a diversos sujetos, pues, en todo caso, ello se podría advertir de la comparación de los distintos elementos cuantitativos y cualitativos, bajo los cuales el legislador determinó diseñar el impuesto.*

*Dicho en otras palabras, aunque a dos contribuyentes se les aplicara la misma tasa fija o la misma cuota dentro de una tarifa con un sistema de rangos, cuotas fijas y porcentajes aplicables sobre los excedentes de los límites inferiores, ello no implicaría que se les está gravando en forma idéntica, ya que la individualización del tributo dependería de cómo se integra la base respectiva.*

*En ese sentido, aun cuando a dos sujetos o categorías de contribuyentes diversos les corresponda una tasa o tarifa idéntica, no puede, por esa sola circunstancia, afirmarse que existe un trato fiscal análogo, debido a que, si la base gravable sobre la cual se aplicará tal parámetro, se integra de forma distinta para cada uno de ellos, entonces, el impuesto que se determine no será el mismo.*

Es aplicable, por el criterio que informa, la jurisprudencia 2a./J. 222/2009, de rubro y texto siguientes:

*"PREDIAL. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO RELATIVO, PUEDE GRAVARSE INDISTINTAMENTE A TRAVÉS DE TASAS FIJAS O DE TARIFAS PROGRESIVAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2008).-Conforme a lo resuelto por el Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la acción de inconstitucionalidad 29/2008, aun cuando el legislador cuenta con un amplio margen para configurar los elementos esenciales del tributo, la tasa o tarifa impositiva debe ser coherente con su naturaleza a fin de evitar que se ponga en riesgo un postulado constitucional o el acceso a valores mínimos humanos. Para verificar esta circunstancia es importante considerar la diferencia medular entre un sistema y otro, de manera que en la tasa fija la cuota tributaria depende únicamente de la modificación de la base gravable, mientras que en la tarifa progresiva depende tanto de la variación de la base como del porcentaje aplicable. En el caso de los impuestos a la propiedad inmobiliaria como el predial, tanto una como otra permiten medir con precisión la capacidad contributiva del causante, pues aunque dicho tributo recaee sobre una manifestación aislada de riqueza, lo cierto es que guarda cierta subjetivización al considerar otros aspectos distintos al valor del inmueble para su determinación, como es su uso o destino y, en algunos supuestos, además de los anteriores, la situación personal del contribuyente. Importa destacar que la aplicación de una tasa fija a cualquier nivel de patrimonio particular no supone que se contribuya de manera desigual, en virtud de que ante la variación de la base tributaria, la tasa, aunque es la misma, conlleva a que el contribuyente pague más o menos conforme a esa modificación, reconociéndose así la capacidad contributiva individual; igual acontece tratándose de la tarifa progresiva, la que al variar en función de la modificación de la base gravable, permite que pague más quien revela una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción. En consecuencia, tratándose del impuesto predial, tanto la tasa fija como la tarifa progresiva son idóneas para obtener la cuota tributaria respectiva y, por ende, en ejercicio de su potestad tributaria el legislador puede establecer una u otra."*

*Por tanto, aun cuando fuese aplicable la misma tasa al sector primario y al régimen general de las personas morales, ello no sería suficiente para aseverar que son sujetos de un mismo trato tributario o que se les grava en una intensidad análoga.*

*Independientemente de lo anterior, es infundado que los contribuyentes del sector primario tengan el mismo trato que las demás personas morales en general.*

*Para dar certeza a lo anterior, es necesario acudir al contenido 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, siendo que para el régimen en cita, se fijan como sujetos pasivos de éste, a los siguientes:*

- a) Personas morales de derecho agrario que se dediquen en exclusiva a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas.*
- b) Sociedades cooperativas de producción y el resto de personas morales que se dediquen en exclusiva a las mencionadas actividades.*
- c) Personas morales y sociedades cooperativas de producción que se dediquen en exclusiva a actividades pesqueras.*
- d) Personas físicas que en exclusiva se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.*

*La propia ley de la materia considera que los contribuyentes que se dedican en exclusiva a las mencionadas actividades del sector primario y sus ingresos por el desarrollo de éstas, representen el noventa por ciento (90%) de los totales en el ejercicio, sin tomar en cuenta los que provengan de*

*las enajenaciones de activos fijos o terrenos de su propiedad que hayan sido usados para las aludidas actividades, deberán tributar conforme a lo establecido en los artículos en cita.*

*En el tema relativo al cálculo y entero del impuesto del ejercicio, el séptimo párrafo, fracción II, del artículo 74 del mencionado ordenamiento establece que los sujetos pasivos deberán determinar la utilidad gravable del ejercicio, aplicando lo dispuesto en el numeral 109 de la misma ley.*

*De esta última porción normativa, se desprende que la utilidad fiscal se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, ambos conceptos correspondientes al ejercicio de que se trate.*

*Al resultado que derive, se le disminuirá la participación de los trabajadores en las empresas pagada en el ejercicio, en términos del artículo 123 de la Constitución Federal y, en su caso, también se disminuirá el monto relativo a las pérdidas fiscales determinadas pendientes de amortizar de ejercicios anteriores.*

*La cantidad resultante será la utilidad gravable, a la cual, de conformidad con lo previsto en el artículo 74, séptimo párrafo, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se le aplicará la tasa prevista en el numeral 9, tratándose de personas morales o la tarifa del artículo 152 de la ley, si es persona física.*

*Ahora bien, en los párrafos décimo primero a décimo cuarto del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se delimita la manera en que se aplicarán los beneficios otorgados para los contribuyentes del sector primario, como son la exención y la reducción del impuesto determinado, que dicho sea de paso, no aplican para los contribuyentes del régimen general.*

*En dichas porciones normativas se establece, en síntesis, lo siguiente:*

*a) Personas morales que se dedican en exclusiva a las actividades del sector primario, no pagarán el impuesto sobre la renta, respecto de ingresos que provengan de dichas actividades, hasta un monto, en el ejercicio, de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados, pero que en su totalidad no exceda un monto de doscientas veces el salario mínimo general correspondiente al área del Distrito Federal -ahora Ciudad de México-, elevado al año.*

*b) Personas físicas que también se dediquen a las actividades mencionadas, la exención se efectuará hasta por un monto de cuarenta veces el salario mínimo general correspondiente al contribuyente, elevado al año.*

*c) Personas físicas y morales que realicen en exclusiva las aludidas actividades, pero que sus ingresos rebasen de veinte -físicas- o cuarenta -morales- veces el salario mínimo general del área del contribuyente elevado al año, respectivamente; pero que dichos ingresos sean inferiores a la cantidad de cuatrocientas veintitrés veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, podrán aplicar las exenciones previstas en los incisos a) y b).*

*Por el excedente se pagará el impuesto conforme a lo previsto a la fracción II del párrafo séptimo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*La suma que resulte del cálculo precisado en la mencionada porción normativa -impuesto determinado-, se reducirá para personas físicas un cuarenta por ciento y, para personas morales un treinta por ciento.*

*d) Para las sociedades o asociaciones de productores dedicadas exclusivamente a las actividades del sector primario, que se constituyan sólo por personas físicas, y que cada uno de ellos tenga ingresos superiores a veinte veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente*

*elevado al año, pero que no excedan de cuatrocientas veintitrés veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, podrán efectuar la exención delimitada en el inciso a); siempre que los ingresos de la sociedad o asociación, en su totalidad, no excedan de cuatro mil doscientas treinta veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevada al año.*

*Por el excedente que resulte de la aplicación de ese beneficio -exención-, se pagará el impuesto correspondiente conforme a lo previsto a la fracción II del párrafo séptimo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y a esa cantidad -impuesto determinado-, se le restará el treinta por ciento.*

*Cabe precisar en este punto, que el tramo de ingresos hasta por el cual se puede aplicar la reducción del impuesto determinado -tratándose de los contribuyentes a los que se hace referencia en este inciso- tiene como límite 4230 veces el salario mínimo general correspondiente elevado al año.*

*Asimismo, si hay ingresos que excedan el monto señalado en el párrafo que precede, por éstos se determina el impuesto a pagar, sin poder aplicarle una reducción*

*e) Las personas físicas y morales dedicadas en exclusiva al desarrollo de las actividades del sector primario, que sus ingresos en el ejercicio rebasen los montos citados en el c), respectivamente, es decir, sean mayores de veinte o cuarenta salarios mínimos generales del área geográfica elevado al año, así como que también excedan de cuatrocientas veintitrés veces el salario mínimo general del área geográfica correspondiente elevado al año; podrán aplicar las exenciones de los incisos a) y b), respectivamente.*

*Cabe aclarar que, en este supuesto, el monto que no rebase el límite de las 423 veces el salario mínimo general, elevado al año, será la cantidad que después de sometida a la tasa del 30% tratándose de personas morales y la tarifa correspondiente, tratándose de personas físicas, se verá beneficiada con la reducción del impuesto determinado.*

*Mientras que el excedente de ese límite, una vez que se aplique la tasa impositiva del 30%, no podrá ser sujeta de la reducción aludida.*

*De lo anterior puede concluirse que, en términos generales, las personas físicas y morales que tributan en este régimen gozan de un tramo de ingresos exento, de otro tramo de ingresos cuyo impuesto -una vez determinado- es susceptible de reducción, y sólo en caso de que exista un diverso tramo de ingresos excedente a los anteriores, será -únicamente respecto de esa porción- que se calculará el impuesto respectivo aplicando la tasa o tarifa respectiva sin reducción alguna sobre el monto a pagar.*

*Ahora, tratándose de las sociedades y asociaciones de productores, constituidas exclusivamente por personas físicas, a que se refiere el décimo tercer párrafo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los montos aplicables a los tramos de ingresos a los cuales se ha hecho referencia, son los siguientes:*

*Precisado lo anterior, es importante destacar que el régimen general (personas morales) prevé una mecánica para el cálculo del impuesto del ejercicio.*

*En efecto, la mecánica general de cálculo del impuesto sobre la renta para el régimen general, se establece en los numerales que se transcriben a continuación:*

*"Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.*

*"El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:*

*"I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*

*"II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

*"El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.*

*"Para determinar la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123, apartado A de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.*

*"Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracción XXX del artículo 28 de esta ley."*

*Del precepto que antecede se desprende que, en términos generales, para efectos del régimen general (personas morales), el cálculo del impuesto sobre la renta se deben realizar las operaciones siguientes:*

*Sin que del articulado respectivo a este régimen se advierta disposición alguna en la que se otorgue a los contribuyentes la posibilidad de realizar exención o reducción del impuesto determinado; de ahí que, como se señaló con anterioridad, de la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta para el régimen general (personas morales), no se desprende la existencia de beneficios fiscales como los que se prevén para el régimen del sector primario.*

*En esa tesitura, como se ha expuesto, a pesar que en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, se prevé la aplicación de una tasa impositiva del 30% para personas morales, la cual coincide con la del régimen general; lo cierto es que el elemento de la tasa o tarifa, no de modo alguno puede llevar a la convicción que existe un trato idéntico entre la forma en que tributan los sujetos que se ubican en el sector primario y los diversos del régimen general; debido a que la mecánica de cada uno de estos sistemas tributarios se compone de distinta forma.*

*En efecto, en el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se estableció que el cálculo del impuesto del ejercicio, se ve impactado por los beneficios fiscales que otorgó el legislador, con la finalidad de reconocer las características de este sector; dado que, en principio, los ingresos de las actividades propias del régimen, se ven disminuidos por la exención correspondiente, para después, una vez aplicada la tasa impositiva, dicha cantidad se ve disminuida por la reducción del impuesto determinado, y sólo en caso de que existieran ingresos que superen los "tramos" de exención y reducción, se aplicará la tasa o tarifa respectiva (dependiendo si se trata de persona moral o física) sobre dicho excedente.*

*Por su parte, el régimen general (personas morales), a pesar que aplica una tasa similar del 30%, no prevé dentro de su mecánica, la obtención de una exención o de reducción del impuesto determinado, ya que, como ha quedado precisado, ese sistema no goza de los beneficios que sí se otorgaron en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.*

*Conforme a lo anterior, se insiste, es inexacta la premisa esbozada por las quejas, así como por el Juez de Distrito, en el sentido de que la aplicación de una tasa impositiva similar conlleva a*

*establecer un tratamiento igual entre el régimen general y el diverso de actividades agropecuarias; puesto que hasta este punto se ha demostrado que no puede atenderse únicamente a la tasa aplicable, sino debe observarse la manera en que se calcula el impuesto del ejercicio, los elementos que inciden en su determinación y los beneficios tributarios que apliquen en cada caso; de ahí que esta Segunda Sala estima que no se está frente a un tratamiento fiscal similar, sino, por el contrario, para los contribuyentes del sector primario se encuentra contemplado un mecanismo de determinación del impuesto sobre la renta diferenciado frente al dispuesto para el régimen general aplicable a las personas morales.*

*Ello, en la medida en que la base gravable se obtiene de modo diferente, pero sobre todo los elementos relativos a los beneficios tributarios destinados en exclusiva para el régimen agropecuario, ponen de relieve que existe un tratamiento distinto, por tanto, no soportan cargas tributarias idénticas; consecuentemente, los artículos reclamados no son violatorios del principio de equidad tributaria, al no revelarse un trato igual entre contribuyentes disímiles.*

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

*SEXTO.-Estudio de los conceptos de violación.*

*3. Equidad tributaria. En el régimen de actividades agropecuarias se aplican dos tasas impositivas diferenciadas, lo que genera tratos tributarios diversos injustificados.*

*En los incisos C, D y E del primer concepto de violación, las quejas argumentan que el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, transgrede el derecho de equidad tributaria.*

*Lo anterior, puesto que -afirman- en el señalado dispositivo legal, se prevén dos tasas distintas para la determinación del impuesto en cuestión, circunstancia que no se suscita en el régimen general de las personas morales, en donde únicamente se aplica una tasa para todos los contribuyentes.*

*Indican que en el caso del régimen del sector agropecuario, en virtud de los ingresos que se obtengan, se aplicará por un determinado rango una tasa del 21%, mientras que por el resto se ejercerá una del 30%, circunstancia que no acontece en el supuesto del régimen general (personas morales), en donde se aplica una tasa única.*

*En ese sentido, el trato inequitativo que denuncian radica en que respecto del régimen general (personas morales) sí se respeta la capacidad contributiva al aplicárseles una tasa impositiva, mientras que para los contribuyentes del sector primario no acontece, debido a que se aplican dos tasas distintas entre sí.*

*Estiman que el hecho de que se deba atender a los ingresos que obtengan para determinar la aplicación de esas tasas diferenciadas, no permite apreciar verdaderamente su capacidad contributiva, como en su caso sí sucede con el régimen general.*

*Asimismo, argumentan que los artículos impugnados otorgan un trato inequitativo entre los sujetos pasivos del régimen de actividades agropecuarias, en la medida en que se aplican dos tasas impositivas diferencias (sic).*

*Insisten en que por un rango de ingresos se aplica una tasa del 21%, mientras que por otro la del 30%, lo cual representa un trato desigual entre iguales.*

*Dichos motivos de disenso son infundados.*

*En primer lugar, cabe destacar que en parte alguna de los preceptos reclamados -transcritos anteriormente a pie de página- se prevé que para determinar el impuesto a pagar, en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, deba aplicarse una tasa del 21%.*

*Por lo contrario, conforme a la fracción II del séptimo párrafo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para calcular y enterar el impuesto del ejercicio, tratándose de personas morales - como es el caso de las quejasas-, debe aplicarse la tasa establecida en el artículo 9 del propio ordenamiento, es decir, la del 30%.*

*Asimismo, los párrafos décimo segundo, décimo tercero y décimo cuarto del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, remiten a la fracción II del séptimo párrafo del propio numeral para efectos de la determinación del tributo.*

*En consecuencia, para efectos de la determinación del impuesto en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, tratándose de las personas morales, la tasa aplicable será la del 30%.*

*Ahora, como se estableció en párrafos precedentes, en términos generales, las personas físicas y morales que tributan en este régimen, gozan de los beneficios de un tramo de ingresos exento, otro tramo de ingresos cuyo impuesto, una vez determinado, es susceptible de reducción y, sólo en caso de que exista un diverso tramo de ingresos excedente a los anteriores, se calculará el impuesto correspondiente a dichos ingresos excedentes aplicando la tasa o tarifa respectiva, sin reducción alguna sobre el monto a pagar.*

*Lo anterior, debido a que los beneficios de exención y reducción de impuesto están limitados a los montos previstos -según sea el caso- en los artículos reclamados, por lo cual, las cantidades que exceden de dichos montos no pueden acceder a tales beneficios.*

*En ese orden de ideas, tanto para determinar el impuesto que puede reducirse como para el cálculo correspondiente a aquel que no es susceptible de reducción, se aplica -en el caso de las personas morales- la tasa del 30%.*

*Lo anterior, se expone gráficamente de la forma siguiente: (gráfica)*

*Consecuentemente, esta Segunda Sala arriba a la convicción que, tratándose del cálculo del impuesto sobre la renta para el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, los contribuyentes aplican una sola tasa impositiva, es decir, la del 30%, tanto para el cálculo del impuesto a pagar por el tramo de ingresos susceptible de reducción, como para el diverso en el cual no se puede reducir el tributo determinado.*

*En efecto, en ambos "tramos de ingresos" el contribuyente debe emplear la tasa del 30% para efectuar la determinación del tributo; sin embargo, la diferencia entre ellos radica en que sólo a uno le resulta aplicable el beneficio consistente en la reducción del impuesto ya determinado, pero ello en forma alguna implica que los preceptos reclamados establezcan que el impuesto se calculará aplicando para ello una tasa del 21%.*

*Por tanto, sólo en el caso del tramo de ingresos susceptible de reducción, se aminora el impuesto ya determinado en un 30%. De ahí que resulte inexacta la afirmación de las quejasas en el sentido que se aplican dos tasas diferenciadas entre sí.*

*Cabe aclarar que, no es óbice a lo anterior, el hecho de que en el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se haya establecido cuál es el efecto del*

beneficio consistente en la reducción de impuesto aplicable al régimen de referencia, lo cual se aprecia de la siguiente transcripción:

"Tomando en cuenta lo expuesto anteriormente, la que dictamina considera adecuado modificar la propuesta del Ejecutivo que pretende que las personas morales que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras para efectos de determinar el impuesto sobre la renta correspondiente acumulen y deduzcan sus ingresos y erogaciones conforme al esquema de devengado, y restablecer el esquema base de flujo de efectivo contenido en la Ley del ISR que se abroga, a efecto de que acumulen sus ingresos y deduzcan sus gastos en el momento en que los mismos sean efectivamente percibidos o erogados. Además el esquema de base de flujo de efectivo permite eliminar los ajustes por inflación que deben realizar las personas morales del régimen general respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya hubieran pagado el impuesto, simplificando para este sector la determinación del impuesto sobre la renta.

"Con base en las anteriores consideraciones y a fin de evitar problemas de capitalización, falta liquidez y pérdidas, en empresas del sector agropecuario que pudieran limitar la oferta de productos del campo y para no generar efectos negativos para el desarrollo y fortalecimiento de las actividades primarias, la que dictamina considera conveniente que las personas físicas y morales que a la entrada en vigor de la nueva Ley del ISR tributaban en forma individual o como integrantes de una persona moral en el régimen simplificado, continúen cumpliendo sus obligaciones fiscales en base a flujo establecido para las personas físicas con actividades empresariales.

"Asimismo, que se continúen otorgando algunos de los beneficios que actualmente goza el sector primario, pero acotándolos, conforme a lo siguiente:

"1. La exención en el ISR para las personas morales hasta por 20 salarios mínimos anuales del área geográfica del contribuyente por cada uno de sus socios o asociados, siempre que no exceda de 200 veces el salario mínimo correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año.

"2. La exención en el ISR para el caso de personas físicas será hasta por 40 salarios mínimos anuales del área geográfica del contribuyente.

"3. Las personas morales con ingresos que excedan al monto de la exención que le corresponda de acuerdo al número de socios y hasta 338 salarios mínimos anuales, adicionalmente podrán aplicar una reducción del ISR de 30%, de tal forma que la tasa del impuesto que enfrenten sea del 21%.

"4. Las personas físicas con ingresos de más de 40 salarios mínimos anuales del área geográfica del contribuyente y hasta 338 salarios mínimos anuales, aplicarán la exención de hasta 40 salarios mínimos anuales y por el excedente podrán aplicar una reducción del ISR de 40%, de tal forma que la tasa del impuesto que enfrenten sea del 21%.

"5. Las personas físicas y morales con ingresos superiores a 338 salarios mínimos anuales, podrán aplicar la exención y reducción hasta los límites referidos en los numerales que anteceden, y por el excedente de 338 salarios mínimos anuales no podrán aplicar reducción alguna del ISR.

"6. Facultar al Servicio de Administración Tributaria para otorgar facilidades administrativas al sector primario para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales."

De lo anterior, se aprecia que la referencia a una "tasa efectiva" del 21% se realizó con la mera intención de señalar cuál sería el beneficio real que genera la reducción del impuesto determinado, pero no por ello se estableció cálculo del tributo se realizaría aplicando dos tasas diversas como lo afirman las quejas.

*De tal forma, al no existir precepto que establezca la aplicación de tasas diversas en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, en consecuencia, no existen tampoco los tratos diferenciados que aducen las quejas entre las diversas personas que integran tal régimen, ni entre las de éste respecto de aquellas que se encuentran en el general de las personas morales.*

*Por ende, es infundado el argumento analizado, consistente en que, se aplican dos tasas diferenciadas entre sí para efectos del cálculo del impuesto a pagar en el régimen de tributación correspondiente al sector primario.*

*4. Proporcionalidad tributaria. Fijación de dos tasas impositivas que se aplican en razón de los ingresos que perciba el contribuyente.*

*En los apartados B y C del segundo concepto de violación, las quejas arguyen que el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria.*

*Ello, debido a que tal dispositivo legal impugnado obliga a los contribuyentes a aplicar dos tasas impositivas dependiendo de los ingresos que se perciban en el ejercicio, sin que en la especie, se estipule un mecanismo de progresividad que compense la disparidad entre las tasas impositivas.*

*Aseveran que el establecimiento de dos tasas impositivas es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, en la medida que el criterio por el cual se fija la tasa a aplicar, depende de los ingresos que perciba en el ejercicio el contribuyente, elemento que no revela la capacidad contributiva del sujeto pasivo.*

*Cuestión que sí se prevé en el caso del régimen general de las personas morales, en donde se establece una sola tasa impositiva que se aplica en razón de la base gravable que se determine.*

*De ahí que, a consideración de las impetrantes de garantías, es desproporcional la imposición de dos tasas diferenciadas que atienden a un elemento sustancial que no denota capacidad de contribuir a los gastos del Estado.*

*Los relatados argumentos devienen inoperantes.*

*Así es, la inoperancia mencionada radica en que las quejas edifican los anunciados motivos de disenso sobre la premisa de que tratándose del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, los contribuyentes deben aplicar dos tasas impositivas, circunstancia que ha sido develada como inexacta por esta Segunda Sala en párrafos anteriores.*

*Conforme a lo expuesto con antelación, este Alto Tribunal ha establecido que conforme a la mecánica para el cálculo del impuesto sobre la renta para efectos del régimen del sector primario, no existe la fijación en ley de dos tasas impositivas diferenciadas entre sí, como aseguran las quejas, motivo por el cual, si su argumento se hace depender de una premisa falsa, se advierte un impedimento técnico que imposibilita el estudio de sus consideraciones.*

*Es aplicable la jurisprudencia 2a./J. 108/2012 (10a.), de rubro y texto que se transcriben:*

**"AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUELLOS QUE SE SUSTENTAN EN PREMISAS FALSAS.-Los agravios cuya construcción parte de premisas falsas son inoperantes, ya que a ningún fin práctico conduciría su análisis y calificación, pues al partir de una suposición que no resultó verdadera, su conclusión resulta ineficaz para obtener la revocación de la sentencia recurrida."**

De igual forma, corrobora las anteriores consideraciones la jurisprudencia 2a./J. 188/2009, de rubro y texto siguientes:

*"AGRAVIOS INOPERANTES EN LA REVISIÓN. SON AQUÉLLOS EN LOS QUE SE PRODUCE UN IMPEDIMENTO TÉCNICO QUE IMPOSIBILITA EL EXAMEN DEL PLANTEAMIENTO QUE CONTIENEN.-Conforme a los artículos 107, fracción III, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 83, fracción IV, 87, 88 y 91, fracciones I a IV, de la Ley de Amparo, el recurso de revisión es un medio de defensa establecido con el fin de revisar la legalidad de la sentencia dictada en el juicio de amparo indirecto y el respeto a las normas fundamentales que rigen el procedimiento, de ahí que es un instrumento técnico que tiende a asegurar un óptimo ejercicio de la función jurisdiccional, cuya materia se circunscribe a la sentencia dictada en la audiencia constitucional, incluyendo las determinaciones contenidas en ésta y, en general, al examen del respeto a las normas fundamentales que rigen el procedimiento del juicio, labor realizada por el órgano revisor a la luz de los agravios expuestos por el recurrente, con el objeto de atacar las consideraciones que sustentan la sentencia recurrida o para demostrar las circunstancias que revelan su ilegalidad. En ese tenor, la inoperancia de los agravios en la revisión se presenta ante la actualización de algún impedimento técnico que imposibilite el examen del planteamiento efectuado que puede derivar de la falta de afectación directa al promovente de la parte considerativa que controvierte; de la omisión de la expresión de agravios referidos a la cuestión debatida; de su formulación material incorrecta, por incumplir las condiciones atinentes a su contenido, que puede darse: a) al no controvertir de manera suficiente y eficaz las consideraciones que rigen la sentencia; b) al introducir pruebas o argumentos novedosos a la litis del juicio de amparo; y, c) en caso de reclamar infracción a las normas fundamentales del procedimiento, al omitir patentizar que se hubiese dejado sin defensa al recurrente o su relevancia en el dictado de la sentencia; o, en su caso, de la concreción de cualquier obstáculo que se advierta y que impida al órgano revisor el examen de fondo del planteamiento propuesto, como puede ser cuando se desatienda la naturaleza de la revisión y del órgano que emitió la sentencia o la existencia de jurisprudencia que resuelve el fondo del asunto planteado."*

5. *Proporcionalidad tributaria. La homologación de la tasa no guarda una relación racional con la finalidad por la cual fue establecida dicha medida (test de proporcionalidad).*

*En el apartado D del segundo concepto de violación, las quejas alegan que los artículos impugnados son inconstitucionales, en la medida que los fines perseguidos por el legislador no guardan relación con las medidas impuestas en los artículos reclamados.*

*Sostienen que del proceso legislativo que motivó la expedición de los preceptos legales impugnados, se advierte que el legislador pretendió eliminar los tratamientos fiscales preferenciales para evitar distorsiones e inequidad en el sistema tributario del país; empero, en la realidad, lejos de reducir los tratos en cita, se generaron efectos contrarios (inequidad y distorsiones).*

*Por tanto, existe una relación desproporcional entre los medios adoptados y los fines pretendidos, situación que conduce al establecimiento de un gravamen que no atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.*

*Además, mencionan que los fines pretendidos por el legislador no se satisfacen, en la medida en que trata de manera igual a sujetos pasivos que se encuentran en situaciones diversas.*

*Bajo esas consideraciones, lo conducente es que las disposiciones reclamadas sean analizadas conforme al test de proporcionalidad, para dilucidar si en realidad obedecen a una finalidad constitucionalmente válida, si es adecuada respecto del fin que se pretende y si en la consecución del objetivo deseado no se afecta innecesariamente o injustificadamente algún derecho de los gobernados. Al respecto citan la tesis 1a. LIII/2012 emitida por la Primera Sala de este Alto*

*Tribunal, de rubro: "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. EN ATENCIÓN A LA INTENSIDAD DEL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LAS MISMAS, SU APLICACIÓN POR PARTE DE LA SUPREMA CORTE REQUIERE DE UN MÍNIMO Y NO DE UN MÁXIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN."*

*Al respecto, el concepto de violación es infundado.*

*En primer lugar, debe precisarse que, aun cuando las quejas aseveran que los preceptos reclamados transgreden el principio de proporcionalidad tributaria, de los razonamientos bajo los cuales sustentan esa conclusión, se aprecia que en realidad plantean aspectos que se refieren al principio de equidad tributaria.*

*En efecto, los argumentos de las quejas medularmente se refieren a que la homologación o aplicación de una misma tasa genera inequidad y distorsiones en el sistema impositivo en la medida en que trata de manera igual a sujetos pasivos que se encuentran en situaciones diversas - contribuyentes del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, frente a los del régimen general aplicable a las personas morales-.*

*Asimismo, los argumentos de las quejas se dirigen a combatir los motivos y razones que legislador consideró para la implementación del régimen de actividades del sector primario, así como su idoneidad para lograr los fines de evitar distorsiones e inequidades en el sistema tributario del impuesto sobre la renta, lo cual pretenden que se lleve a cabo a través de la aplicación de un test de proporcionalidad.*

*Tales aspectos se relacionan con el principio de igualdad tributaria, pues éste radica en que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una situación idéntica y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas, arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.*

*Lo anterior, con apoyo en las tesis de jurisprudencia del Pleno de este Alto Tribunal, cuyos rubros y datos de localización son los siguientes:*

*"EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.-El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional."*

*"IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.-De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales."*

*La primera de estas tesis establece la existencia de ciertos elementos objetivos que permiten delimitar el principio de equidad tributaria, a saber:*

*a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente, si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;*

*b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;*

*c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y,*

*d) Para que la diferenciación tributaria sea acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.*

*En ese sentido, la equidad radica en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aunque no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando ello se base en razones objetivas.*

*Por otra parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que para el examen de la constitucionalidad de una ley desde el punto de vista de la garantía de equidad tributaria, es necesario valorar determinados pasos lógicos, de manera escalonada, de forma tal que si se incumple con alguna de las condiciones de que se trate será suficiente para estimar que existe una violación a dicha garantía constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.*

*Los pasos referidos, para determinar si se ha producido un trato inequitativo, son los siguientes:*

*1) Que exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable.*

*2) En caso de que exista dicha situación comparable, debe analizarse si la distinción legislativa obedece a una finalidad legítima.*

3) De reunirse los requisitos anteriores, se estudiará si la distinción constituye un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar.

4) De cumplirse esas tres condiciones, se analizará si la distinción es necesaria o no para lograr el objetivo perseguido por el legislador, y en ese sentido se debe advertir que la norma no afecte de manera desproporcionada o desmedida a los bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

Sustenta lo anterior, la jurisprudencia 2a./J. 31/2007, cuyos rubro y texto son los siguientes:

"EQUIDAD TRIBUTARIA. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.-Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido; y, 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás."

De lo antes expuesto, se advierte que los argumentos que plantean las quejas en realidad se refieren a aspectos relacionados con el principio de equidad tributaria.

Ello se corrobora con la propia tesis 1a. LIII/2012 que invocan las quejas, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que se señala que el "test de proporcionalidad" se emplea como un instrumento metodológico e interpretativo que coadyuva al operador jurisdiccional a resolver los conflictos entre los contenidos esenciales de disposiciones normativas fundamentales en los que, esencialmente, se aduzca la violación al principio de equidad tributaria, entendido éste como manifestación del derecho a la igualdad.

La realización de dicho procedimiento metodológico, tiene por objeto efectuar un análisis de las razones sobre las cuales se sostiene un trato inequitativo entre sujetos que se encuentren en un mismo plano, en otras palabras, el test de proporcionalidad funge como herramienta para que el Juez de amparo pueda dilucidar si tratándose de situaciones similares, se otorga un trato desigual, para después concretar si esa desigualdad tiene asidero en razones objetivas que persigan un fin constitucionalmente válido y que la medida empleada sea proporcionalidad a la finalidad que se pretende alcanzar.

Ante lo cual, el test de proporcionalidad -en materia fiscal- encuentra su razón de ser cuando se expresan argumentos tendentes a demostrar la violación al principio de equidad tributaria cuando determinada norma jurídica otorga un trato disímil entre sujetos que se ubican en un plano de igualdad.

Para tal efecto, en primer lugar, debe efectuarse un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado, esto a partir de un término de comparación, en la medida en que el derecho a la igualdad es fundamentalmente instrumental y siempre se predica respecto de alguien o algo.

Por tanto, los argumentos de las quejas no plantean violación al principio de proporcionalidad

tributaria, previsto en el artículo 31, fracción V, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que en realidad se refieren a aspectos tutelados por el diverso principio de equidad tributaria.

En efecto, las quejas confunden el principio de proporcionalidad tributaria con el diverso principio de proporcionalidad que se emplea como un instrumento metodológico para la resolución de conflictos entre los contenidos esenciales de las disposiciones normativas, que encuentra asidero constitucional en los diversos principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Una vez precisado lo anterior, cabe destacar que, en relación con la pretendida violación al principio de equidad que plantean las quejas, en párrafos que anteceden del presente fallo se definió que no puede establecerse que el régimen del sector primario otorga un trato similar frente al régimen general de las personas morales, únicamente bajo la comparación de las tasas aplicables.

En efecto, la comparación de un solo elemento del tributo -en este caso la tasa- no permite determinar si se está gravando con la misma intensidad a diversos sujetos, pues en todo caso, ello se podría advertir de la comparación de los distintos elementos cuantitativos y cualitativos bajo los cuales el legislador determinó diseñar el impuesto.

Dicho en otras palabras aunque a dos contribuyentes se les aplicara la misma tasa fija o la misma cuota dentro de una tarifa con un sistema de rangos, cuotas fijas y porcentajes aplicables sobre los excedentes de los límites inferiores, ello no implicaría que se les está gravando en forma idéntica, ya que la individualización del tributo dependería de cómo se integra la base respectiva.

De igual forma se determinó que, los preceptos reclamados no generan un trato tributario similar a los causantes que se ubican en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras y los del general para personas morales.

Ello, en virtud de que en términos generales, las personas físicas y morales que tributan en el primero de los referidos regímenes, gozan de un tramo de ingresos exento, de otro tramo de ingresos cuyo impuesto -una vez determinado- es susceptible de reducción y, sólo en caso de que exista un diverso tramo de ingresos excedente a los anteriores, será -únicamente respecto de esa porción- que se calculará el impuesto respectivo aplicando la tasa o tarifa respectiva sin reducción alguna sobre el monto a pagar.

Mientras que en el régimen general de las personas morales no se concede a los contribuyentes la posibilidad de realizar exención o reducción del impuesto determinado; de ahí que como se señaló con anterioridad, de la mecánica del cálculo del impuesto sobre la renta para el régimen general (personas morales), no se desprende la existencia de beneficios fiscales como los que se prevén para el régimen el sector primario.

En consecuencia, a pesar que en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, se prevé la aplicación de una tasa impositiva del 30% para personas morales, la cual coincide con la del régimen general, lo cierto es que el elemento de la tasa no puede llevar a la convicción que existe un trato idéntico entre la forma en que tributan los sujetos que se ubican en el sector primario y los diversos del régimen general; De ahí lo infundado de los correlativos argumentos.

## 6. Derecho a la libre concurrencia o competencia.

Las quejas tildan de inconstitucionales a 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, puesto que consideran que se transgrede el numeral 28 de la Constitución Federal.

*Ello, en virtud que el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras prevé un mecanismo por el cual se obliga a los contribuyentes con mayores ingresos, que realizan las mismas actividades que otros sujetos pasivos, a pagar el tributo mediante tasas diferentes.*

*Sostienen que el mencionado régimen establece una ventaja exclusiva a favor de los contribuyentes del sector primario que obtienen ingresos menores a 423 veces el salario mínimo general elevado al año, debido a que tributarán conforme a una tasa efectiva del 21%; mientras que los sujetos pasivos que tengan ingresos superiores a ese límite deberán hacerlo conforme a una tasa del 30%.*

*De ese modo, la tasa diferenciada generará una ventaja exclusiva a favor de los contribuyentes con menores ingresos, en la medida que podrán comercializar los productos a un precio más bajo que el de otros que, a pesar que se dediquen a la misma actividad, se vean obligados a imponer precios más altos debido a su mayor percepción de ingresos, lo que contraviene el artículo 28 de la Ley Fundamental.*

*Insisten en que el otorgamiento de la tasa preferencial del 21% a los contribuyentes con ingresos menores a 423 veces el salario mínimo general elevado al año, resta competitividad a los sujetos pasivos que obtengan ingresos superiores al mencionado límite, debido a que éstos deberán incrementar el precio de sus productos a efecto de poder reinvertir sus utilidades.*

*Cabe destacar que, la idea principal sobre la cual se erige el agravio de las quejas radica en que aducen que existe una ventaja exclusiva para los contribuyentes que no rebasen el monto de ingresos arriba cita, debido a que tributarán conforme a una tasa del 21%, lo que no sucede en el caso de los que obtengan ingresos superiores al límite multirreferido.*

*Los anteriores motivos de disenso, son infundados.*

*Ante todo, esta Segunda Sala estima pertinente reiterar que en el caso las quejas edifican su argumento sobre una idea inexacta, la cual consiste en que los contribuyentes que no superen determinada cantidad de ingresos en el ejercicio podrán efectuar la aplicación de una tasa efectiva del 21%, para el cálculo del impuesto de que se trata, mientras que el resto -que rebasen el límite de ingresos- deberá hacerlo conforme a una tasa del 30%.*

*Sin embargo, es menester aclarar que tal premisa es falsa, en la medida que a lo largo de esta sentencia, se ha delimitado con suficiente oportunidad, que en los preceptos reclamados no se establece una tasa impositiva del 21% para el cálculo del impuesto sobre la renta tratándose del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.*

*Así es, ha quedado expuesto que todos los contribuyentes que pertenecen al sector agropecuario podrán aplicar los beneficios fiscales concedidos por el legislador, a saber, exención de ingresos que no serán susceptibles de gravamen y la reducción del impuesto determinado, ya que con independencia de que superen o no el límite de ingresos en el ejercicio relativo a 423 veces el salario mínimo general elevado al año, podrán efectuar los beneficios relatados.*

*El elemento consistente en el límite de ingresos de mérito, sirve de parámetro para definir el "tramo" de ingresos, por el cual se aplicará la reducción del impuesto determinado; en virtud que en el caso que se supere el monto de ingresos de referencia, deberá determinar el excedente, el cual no podrá ser sujeto de la reducción de mérito.*

*Conforme a ello, es inconcuso que no existe una concesión en exclusiva para los contribuyentes con ingresos menores, para que ejerzan una tasa del 21%, debido a que todos los sujetos pasivos (personas morales) deberán aplicar la tasa del 30% y las personas físicas la tarifa que corresponda, ya sea a los ingresos que no sean mayores a 423 veces el salario mínimo general*

elevado al año, así como al excedente de dicha cantidad, en la inteligencia que la reducción del impuesto determinado (30% personas morales y 40% personas físicas) únicamente será aplicado por lo que hace al "tramo" correspondiente a la cantidad de ingresos que no supere el límite en cita.

De modo tal que, el beneficio de la reducción del impuesto determinado puede ser aplicado por todos los contribuyentes del sector primario, pero bajo la mecánica que se ha confirmado en la presente sentencia; de ahí que estribe lo inexacto del argumento de las quejas en el sentido que existe una ventaja exclusiva para determinado grupo de contribuyentes en razón de sus ingresos.

Aunado a lo anterior, debe considerarse que los artículos 25, 27 y 28 de la Norma Fundamental, establecen que el Estado será rector del desarrollo económico nacional e intervendrá en la regulación del fenómeno económico, con el propósito de proteger el interés social.

En efecto, el texto constitucional otorga facultades al Poder Ejecutivo Federal en materia de planeación del desarrollo, con la participación del Poder Legislativo Federal, en los términos previstos en el artículo 73, fracción XXIX-D, de la Ley Fundamental.

No obstante, dichas facultades no pueden llegar al extremo de incidir en las atribuciones que se ejercen en materia tributaria, las cuales se fundan en los preceptos constitucionales que prevén la facultad del Congreso General de imponer contribuciones -73, fracción VII- y el derecho subjetivo respectivo -31, fracción IV-.

Además, la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia de rubro: "RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. EL ARTÍCULO 25 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS NO OTORGA A LOS GOBERNADOS GARANTÍA INDIVIDUAL ALGUNA PARA EXIGIR, A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, QUE LAS AUTORIDADES ADOPTEN CIERTAS MEDIDAS, A FIN DE CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS RELATIVOS A AQUÉLLA.", estableció que, en el juicio de amparo, no puede hacerse valer derecho alguno derivado de los artículos constitucionales que rigen en materia económica; debido a que no es posible que los gobernados exijan, mediante la interposición del juicio de amparo, que las autoridades fijen medidas específicas en materia económica o tributaria para lograr el crecimiento productivo del país.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los artículos 25, 26, 27 y 28 forman parte de la estructura orgánica de la Constitución Federal no establecen derecho humano alguno relacionado con la competitividad económica, cuando corresponde al Estado, a través de los Poderes Ejecutivo y Legislativo, decidir la política económica y tributaria a seguir para generar el bienestar de la población, bajo las consideraciones que en un momento determinado consideren convenientes.

En este sentido, se ha determinado que no puede aducirse la inconstitucionalidad de porciones normativas en materia tributaria mediante el planteamiento de la afectación a grupos minoritarios o la incidencia económica, por ser atribución de los Poderes Ejecutivo y Legislativo el establecimiento de contribuciones que tengan por objeto recaudar los recursos necesarios para sufragar el gasto público, en beneficio de la colectividad.

Lo anterior, se desprende del criterio emitido por este Alto Tribunal, que es del tenor siguiente:

"INCIDENCIA ECONÓMICA DE LOS IMPUESTOS. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA NO PUEDE DEPENDER DE ELLA.-El efecto económico de la incidencia de los impuestos por virtud de la traslación no es una regla general en los tributos, ni tampoco es un fenómeno que invariablemente se presente en todos los casos, sino que se trata de una problemática de contenido económico que se presenta con características distintas en cada caso particular y depende de la situación personal de cada contribuyente o individuo que resiente la incidencia como producto de la percusión y repercusión por traslación, así como de las particularidades del acto de traslado. En ese sentido, se concluye que los conceptos de violación

*encaminados a controvertir una ley tributaria, por ser susceptible de ocasionar incidencia, no pueden llevar a la declaratoria de su inconstitucionalidad. Ello es así, porque, por un lado, se trata de argumentaciones que dependen de situaciones particulares no aptas para la práctica de un estudio sobre inconstitucionalidad de leyes que se caracteriza porque sus razonamientos se estructuran sobre circunstancias generales y, por otro, porque la ocasión de la incidencia, si bien es cierto que representa un perjuicio, también lo es que éste no será de tipo jurídico, sino de naturaleza económica, por lo que no puede ser analizado en el contexto del derecho."*

*Consecuentemente, los argumentos en los que se aduzca la violación a los artículos constitucionales invocados en líneas precedentes, resultan infundados, puesto que no constituyen derecho humano alguno susceptible de ser restituido mediante el juicio de amparo.*

*No obstante lo anterior, se advierte que las quejas arguyen que la mecánica del impuesto sobre la renta diseñado para el sector agropecuario restará la competitividad y la plenitud de su desarrollo.*

*Para dar claridad a lo anterior, conviene traer a colación lo resuelto por el Tribunal Pleno al resolver la acción de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014, que en la parte que interesa establece lo siguiente:*

*"Como se puede apreciar de la síntesis de los conceptos de invalidez, los accionantes parten de la premisa consistente en que con el establecimiento de la tasa en la región fronteriza, se conseguirá alcanzar el fin constitucional consistente en la competitividad y desarrollo económico del país, por lo que su establecimiento es constitucionalmente exigible al legislador, en términos de lo previsto por los artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Federal, así como 17, 33, 34, 39 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos.*

*"La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos define a la competitividad como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo, lo cual de conformidad con el artículo 25 constitucional se genera a través del control de los sectores estratégicos, la regulación del sector privado, la contratación de las empresas del Estado y la participación en el sector social.*

*"De conformidad con el Reporte del Instituto Mexicano para la Competitividad, A.C., uno de los factores que más incidencia tiene en la falta de competitividad de nuestro país, es la ineficiente regulación, pues derivado de los costos de cumplimiento, entre otras razones por el exceso en trámites y permisos, no se logra alcanzar el potencial en sectores como hidrocarburos, telecomunicaciones, transportes, electricidad, medicamentos, construcción, entre otros.*

*"La situación anterior genera un impacto negativo en la facilidad de apertura de negocios, aumento en la brecha de la corrupción, generación de mercados informales, entre otros, lo cual constituye una barrera para la libre competencia, y con ello, un rezago en la economía nacional que afecta el consumo en general.*

*"Es así que lo que verdaderamente determinará la competitividad en nuestro país será conseguir la eficiencia de estos sectores, por lo que el aumento en el nivel de competencia al que aspira la Constitución Federal se logra a partir de una política económica integral.*

*"Los impuestos, como instrumentos de política financiera, son herramientas que puede establecer el Estado con la expectativa de alterar el comportamiento de los agentes económicos para incentivar o desincentivar determinada conducta, dada su incidencia en el mercado, en tanto que cumplen con dos funciones, uno, modifican los ingresos disponibles, y dos, modifican los precios de los bienes y servicios.*

*"La eficacia de un impuesto para alterar una conducta viene dada por diversos factores, siendo el grado de competitividad de la economía uno de los más importantes, ello es así toda vez que en un escenario competitivo los precios tienden al punto de equilibrio de modo que al ser alterados, por el efecto de establecer un impuesto se modificará el patrón de consumo, sin embargo, en un escenario con tendencias monopólicas, el fabricante no resiente el impacto del impuesto por lo que los precios se mantienen al alza y no se logrará el fomento al consumo que se busca.*

*"Es así que se advierte que, si bien los precios son alterados por los impuestos, y por tanto, constituyen un factor que incide en el comportamiento del consumo, lo que verdaderamente determina el nivel de competencia es la eficiencia de los diversos sectores económicos, y no únicamente el establecimiento de instrumentos fiscales, pues incluso su grado de eficacia depende de las condiciones de la economía.*

*"Por lo que, contrario a lo que aducen los promoventes, el establecimiento de un impuesto no consigue por sí mismo aumentar el nivel competitivo de la economía, sino que sólo a partir de una política económica integral se aumentará la competitividad, y entonces será eficaz el establecimiento de un impuesto que busca modificar una conducta.*

*"La política tributaria no puede actuar aisladamente, sino que debe complementarse con otros sectores estratégicos, como políticas monetarias, cambiarias, crediticias, etc., por lo que no se podría afirmar que una tasa menor en la región fronteriza siempre sea el instrumento idóneo para alcanzar objetivos constitucionales, como el de impulsar la competitividad del país.*

*"De esta forma, se desprende que los promoventes parten de una premisa errónea, al afirmar que el hecho de establecer una política fiscal que prevea una tasa menor en la región fronteriza, conseguirá necesariamente aumentar la competitividad y con ello vulnerar el artículo 25 constitucional.*

*"Ello, ya que la tasa del impuesto al valor agregado no podría considerarse el único medio idóneo para asegurar la competitividad, como para exigirle al legislador su establecimiento, pues nada indica que con ello se alcanzarán los fines constitucionales previstos.*

*"En este sentido, si bien la competencia es una obligación prevista en el artículo 25 constitucional, ello no significa que un incentivo fiscal sea la única forma de alcanzarla, para poder exigirle al legislador su establecimiento, menos aún que sea necesariamente mediante una tasa menor del impuesto al valor agregado.*

*"Aunado a ello, debe considerarse que toda vez que la competitividad depende del nivel de eficiencia de diversos factores macroeconómicos, tales como los sectores estratégicos, privados, empresas del Estado, entre otros, las políticas que conllevan a aumentar la competitividad son variables, al igual que dichos sectores.*

*"Es decir, una política para aumentar la competitividad puede ser eficaz en un determinado momento histórico dadas las condiciones macroeconómicas, sin embargo, toda vez que los factores que inciden en la economía son dinámicos, también deben serlo las políticas económicas.*

*"Es así que se advierte la imposibilidad constitucional de exigir al legislador que establezca un mecanismo tributario específico, pues si bien el fin permanece constante, los medios más eficaces para alcanzarlo deberá dictarlos el legislador, de conformidad con las condiciones económicas que se presenten en un determinado momento histórico, pudiendo este Alto Tribunal pronunciarse únicamente sobre la constitucionalidad de la medida adoptada pero no respecto de su idoneidad.*

*"Es por ello que si bien es cierto que es constitucionalmente válido utilizar herramientas fiscales con la finalidad de establecer una política fiscal que tienda a impulsar a la competitividad del país, también lo es que ello se encuentra dentro de la esfera de libre configuración del diseño del*

sistema tributario, como lo ha sostenido esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, y como se desarrolló previamente en el quinto considerando.

*"De tal forma, el hecho de que el legislador hubiere tenido como política económica impulsar la competitividad, mediante el uso de medidas fiscales, como la tasa del impuesto al valor agregado en las zonas fronterizas al once por ciento, no significa que con ello únicamente se logre tal fin, ni que al diseñar toda política tributaria deba atenderse ese fin, porque ello vulneraría su libre configuración tributaria.*

*"De conformidad con lo expuesto, es posible afirmar que si bien los impuestos o medidas fiscales pueden servir como instrumentos para impulsar la competitividad a través de incentivar ciertas conductas, su establecimiento no garantiza el nivel de competitividad al que aspira la Constitución Federal, por lo que no es posible exigirle al legislador su creación, sino que ello dependerá de que en ejercicio de su libre configuración los establezca como parte de una política económica, respecto de la cual este Alto Tribunal no puede juzgar su idoneidad, además de que tratándose de materia tributaria los límites a la configuración del impuesto se encuentran previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.*

*"Por las razones anteriores, este Alto Tribunal Constitucional concluye que son infundados los conceptos de invalidez de los promoventes, ya que en materia tributaria la necesidad de establecer mecanismos que impulsen la competitividad atiende a una cuestión extrafiscal, respecto de la cual el legislador goza de libertad para crear o eliminar. ..."*

*De lo transcrito se advierte, que el Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación alcanzó la convicción que la competitividad se puede alcanzar mediante la eficiencia de una política económica integral, la cual puede configurarse a partir de la implementación de diversos mecanismos o herramientas que coadyuven al establecimiento de un nivel de desarrollo amplio y competitivo.*

*Una de esas herramientas es la fijación de contribuciones, que como instrumentos de la política financiera del país, ayudan al Estado a alterar el dinamismo de los aspectos económicos, ya sea para incentivar o desincentivar determinadas conductas.*

*De ese modo, si bien la eficacia de un tributo puede modificar diversos factores que fluctúan en la economía del país, lo cierto es que para cambiar o promover la competitividad nacional deben concurrir una serie de circunstancias de índole económico y de la propia interacción del mercado; sin que ello dependa en exclusiva de la política o el diseño impositivo que en un momento el Poder Ejecutivo y el Legislativo establezcan, es decir, los instrumentos tributarios no constituyen el único mecanismo para incrementar el nivel de competitividad.*

*Así, el sistema fiscal que se fije, no puede estimarse como una garantía del crecimiento del grado de competitividad del sector productivo del Estado, puesto que es mediante una política económica, e incluso social, la que otorgará las herramientas que permitan el desarrollo de los aspectos de crecimiento del país.*

*Considerar a la política fiscal como un medio aislado por el que necesariamente se potencializan los mercados es inexacto, dicha herramienta debe adicionarse a la implementación de componentes estratégicos, propios de la dinámica social y económica respectiva, ya sea en el ámbito público o privado.*

*En esas condiciones, es imposible exigir al legislador el establecimiento de mecanismos o tratamientos tributarios específicos, ya que si bien, como se ha sostenido, los impuestos y, en sí, el diseño tributario, pertenecen al abanico de mecanismos que conforman la política económica integral que eleva el nivel de competitividad del país, lo cierto es que no es el único instrumento del que se vale el Estado para influir en el desarrollo de los sectores productivos.*

*El legislador es el encargado de delimitar los medios más eficaces que en un momento determinado permitan configurar la política económica y tributaria, correspondiendo al Poder Judicial la única obligación de que esas medidas sean constitucionalmente válidas, pero no respecto de si son idóneas frente al marco de aspectos macroeconómicos, sociales y financieros.*

*Por ende, no es preciso estimar que únicamente por el sistema tributario se reste o aumente competitividad al sector productivo del país, debido a que ello depende de la configuración de una política económica integral, en donde interactúan diferentes aspectos económicos, financieros, políticos, sociales, e incluso culturales, que se presentan y desarrollan tanto en el ámbito nacional y de la propia fluctuación con los elementos internacionales; establecer que a partir de un gravamen específico, ya sea preferencial o no, se disminuya el crecimiento del Estado, resulta poco preciso, debido a que existen diversos y muy variados puntos que conforman la consolidación de la competitividad comercial y económica de un país.*

*Consecuentemente, es infundado el concepto de violación analizado, debido a que en materia tributaria la necesidad de establecer medidas que impulsen la competitividad atiende a una serie de elementos que no quedan comprendidos en el sistema tributario, sino que abundan en la política económica integral que se emplee, respecto de la cual el legislador goza de libertad para crear, así como para eliminar o suprimir.*

*Aunado a todo lo anterior, no debe perderse de vista que, las quejas aducen la inconstitucionalidad de las porciones normativas estudiadas, en la medida en que, a su consideración, afectan la competitividad, debido a que impacta en la fijación de mayores o menores precios dependiendo de la carga fiscal que deban soportar, la cual se determina en razón de superar o no una cantidad límite de ingresos en el ejercicio.*

*En efecto, refieren que en su caso, al obtener mayores ingresos deben soportar una carga tributaria mayor, debido a que aplicarán una tasa del 30%, que en su caso no sucede tratándose de contribuyentes con ingresos menores, ya que aplican una tasa del 21%, lo que produce que los primeros de los citados fijen en mayor cantidad el precio de sus productos, mientras que los segundos, al tener la ventaja fiscal que mencionan podrán delimitar precios de consumo inferiores, lo cual implica, desde su perspectiva, el posicionamiento de una competencia comercial de desventaja.*

*Lo anterior, a consideración de esta Segunda Sala resulta ser un planteamiento de la inconstitucionalidad de los artículos impugnados que se edifica sobre situaciones personales y propias de las quejas, las cuales no pueden fungir como parámetro para analizar la regularidad constitucional de ordenamientos jurídicos. Tal como se advierte en la tesis siguiente:*

*"NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS EN SU CONTRA SI SU INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DEPENDER DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO A QUIEN SE LE APLICAN.-Si se toma en consideración que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general deriva de sus propias características, en razón de todos sus destinatarios y no de que uno de ellos pueda tener determinados atributos, es inconcuso que los argumentos que se hagan valer, en vía de conceptos de violación o agravios, en contra de disposiciones generales, y que hagan depender su inconstitucionalidad de situaciones o circunstancias individuales, propias del quejoso, independientemente del conjunto de destinatarios de la norma, deben ser declarados inoperantes porque no podrían cumplir con su finalidad de demostrar la violación constitucional que se le atribuye y que por la naturaleza de la ley debe referirse a todos los destinatarios de la norma y no sólo a uno de ellos."*

*No se soslaya que las quejas, en cierta parte de su tercer concepto de violación mencionan que se transgrede el contenido del artículo 39, inciso b), subinciso i), de la Carta de la Organización de*

los Estados Americanos, debido a que las normas reclamadas perturban el mercado e impiden el desarrollo económico.

Lo anterior, a criterio de las peticionarias de amparo, con motivo de la imposición de una mayor carga tributaria para los contribuyentes que obtienen ingresos superiores a 423 veces el salario mínimo general elevado al año, ya que éstos deberán tributar conforme a una tasa del 31%, mientras que, por otro lado, un sujeto pasivo que se dedique a la misma actividad, pero obtenga ingresos inferiores al límite mencionado, podrá aplicar una tasa del 21%.

Al respecto, resulta inoperante el argumento resumido, en la medida en que se sostiene sobre una falsa premisa, como anteriormente se expuso, debido a que tratándose del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no se aplica exclusivamente por un sector de ese universo de contribuyentes una tasa del 21%, sino que todos están obligados por disposición de ley a aplicar una tasa del 30% cuando se refiere a personas morales y la tarifa que corresponda, cuando se trata de personas físicas; simplemente existe una reducción del impuesto que se determine respecto del "tramo" de ingresos que no supere el límite referido, mientras que el excedente no será susceptible del beneficio de reducción.

Consecuentemente, al precisarse lo inexacto de la premisa que sostiene el argumento de las quejas, resulta inoperante el estudio que proponen sobre la presunta transgresión al artículo 39, inciso b), subinciso i), de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en la medida que al partir de una idea falaz, a ningún fin práctico conllevaría su estudio.

#### 7. Derecho a la alimentación.

En otro orden de ideas, en el cuarto concepto de violación, las peticionarias de amparo tildan de inconstitucional el artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, en virtud de contravenir el derecho a una alimentación adecuada, previsto en el numeral 4o. de la Constitución Federal, en conjunción con el artículo 25 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; artículo 11 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; artículo 12 del protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; así como también en relación con las Directrices sobre Derecho a la Alimentación, Seguridad y Soberanía Alimentaria, ambas desarrolladas por la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura.

Señalan que los referidos instrumentos internacionales, prevén que el derecho a la alimentación no se limita únicamente a que los ciudadanos de un Estado no mueran de hambre, sino que se extiende a todos los aspectos de la alimentación, específicamente, la obligación del Estado de crear mecanismos que garanticen no solamente que los gobernados (consumidores finales) tengan precios accesibles de productos necesarios para su nutrición, sino también de velar por los intereses de los productores de tales alimentos.

Así, consideran que de la interpretación de los mencionados artículos, el derecho a la alimentación adecuada debe salvaguardarse por parte del Estado Mexicano desde dos perspectivas, a saber, la del individuo (gobernado) para sí y su familia de gozar de una alimentación adecuada para nutrirse y subsistir y, por otro lado, la del productor de alimentos, para quien el Estado debe construir mecanismos económicos e impositivos, así como la emisión de políticas y legislación, que faciliten y ayuden a producir y comercializar sus productos de manera óptima.

Arguyen que si el Estado impone una legislación que conlleve un aumento de los precios de los alimentos de consumo básico, como en el caso acontece con el sector primario, se obstaculiza el derecho a una alimentación adecuada.

*Precisado lo anterior, las quejas aducen que la violación radica en que el legislador aumentó desproporcionadamente la carga tributaria para las personas vinculadas con el sector agropecuario, quienes producen los alimentos de consumo básico para el país.*

*Indican que el Congreso de la Unión fue omiso en considerar los efectos nocivos que en materia de alimentación atraerían la reforma fiscal de mérito, puesto que al homologar la tasa impositiva frente a la definida para el régimen general, se provocará el aumento en los precios de los alimentos de consumo básico.*

*Sin embargo, desde la acepción de las impetrantes de amparo, a través de los artículos reclamados el legislador desconoció las diferencias que el sector primario presenta respecto del resto de los sectores de la economía, debido a que se incrementó la tasa impositiva a la prevista para otro régimen tributario.*

*Dichos motivos de disenso son ineficaces.*

*Para corroborar tal calificación, cabe destacar que el artículo 1o., primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé que todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos por la propia Ley Fundamental tanto como en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías establecidas para su protección.*

*De ello se aprecia que no existe una distinción entre las personas morales y las personas físicas, por lo cual -en principio- deben aplicarse a la persona jurídica aquellos derechos fundamentales que resulten necesarios para la realización de sus fines, para proteger su existencia, identidad y asegurar el libre desarrollo de su actividad.*

*Pese a lo anterior, debe precisarse que las personas jurídicas no gozan de los derechos humanos que presupongan características intrínsecas o naturales del hombre, en cuanto ficciones creadas a partir del ordenamiento jurídico, sino como organización creada a partir de la agrupación voluntaria de una pluralidad de personas físicas, con una finalidad común y con una identidad propia y diferenciada que trasciende la de los individuos que la integran, a la que el ordenamiento jurídico atribuye personalidad y, consecuentemente, reconoce capacidad para actuar en el tráfico jurídico, como sujeto independiente de derechos y obligaciones, son titulares de aquellos derechos que inscritos en el rubro de derechos humanos, comprenden los que se constituyen en fundamentales para la consecución de sus fines.*

*En ese orden de ideas, serán aplicables -verbigracia- únicamente para los individuos los derechos vinculados con la dignidad del hombre, la integridad física, la vida, la salud y la protección de la familia; mientras que podrán hacerse extensivos a las personas jurídicas privadas, los derechos que garantizan una protección económica o que comportan garantías de acceso a la jurisdicción, entre otros.*

*También cabe destacar, que la titularidad de los derechos fundamentales tratándose de las personas morales dependerá de la propia naturaleza del derecho en cuestión y, en su caso, de la función o especialidad de dicha persona jurídica, lo que sólo podrá determinarse en cada caso concreto, pues no es posible que, de manera general, se resuelva en forma tajante y sin duda alguna sobre todos los derechos fundamentales cuya titularidad también podría expandirse a las personas morales.*

*Esto, en tanto que existen determinados derechos que por su naturaleza sólo corresponden a la persona humana y, de ningún modo, a las jurídicas (derecho a la libertad personal, a una familia, a la integridad física, a la salud, o a la libertad de tránsito). Otros, de los cuales puede advertirse su titularidad por parte de las personas jurídicas, en razón de su naturaleza, como son los derechos fundamentales de propiedad, de acceso a la justicia, de legalidad, de audiencia, de petición y de asociación, entre otros. En cambio, otros más, respecto de los que no es sencillo resolver si son atribuibles o no a las personas jurídicas, pues, más allá de la naturaleza del derecho, tal*

*interpretación en muchas ocasiones dependerá de la forma en que se entienda al mismo, es decir, en tanto se fije su alcance y/o límites.*

*Las consideraciones que preceden, fueron sustentadas por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia P./J. 1/2015 (10a.), de título y subtítulo siguientes:*

*"PRINCIPIO DE INTERPRETACIÓN MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. ES APLICABLE RESPECTO DE LAS NORMAS RELATIVAS A LOS DERECHOS HUMANOS DE LOS QUE SEAN TITULARES LAS PERSONAS MORALES. El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al disponer que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en dicha Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, no prevé distinción alguna, por lo que debe interpretarse en el sentido de que comprende tanto a las personas físicas, como a las morales, las que gozarán de aquellos derechos en la medida en que resulten conformes con su naturaleza y fines. En consecuencia, el principio de interpretación más favorable a la persona, que como imperativo establece el párrafo segundo del citado precepto, es aplicable respecto de las normas relativas a los derechos humanos de los que gocen las personas morales, por lo que deberán interpretarse favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia, a condición de que no se trate de aquellos derechos cuyo contenido material sólo pueda ser disfrutado por las personas físicas, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto."*

*Ahora, en el caso que nos ocupa las quejas aducen la supuesta violación al derecho a la alimentación, a partir de la premisa relativa a que en el nuevo régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, se aumentó la carga tributaria, debido al incremento de la tasa impositiva hasta homologarla con la prevista para el régimen general, lo que -afirman- provocará el alza de los precios en los alimentos que produce el sector primario, con lo cual se disminuirá la posibilidad de la población de adquirir dichos productos y se dependerá en mayor medida de la importación de alimentos de otros países.*

*El segundo párrafo del artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra el derecho de toda persona a la alimentación nutritiva, suficiente y de calidad, así como la obligación del Estado de garantizarlo.*

*El derecho a la alimentación es de aquéllos que, por su propia naturaleza, corresponden a la persona humana pues sólo ella puede disfrutarlo o ejercerlo materialmente, debido a que se encuentra vinculado con las propias características orgánicas y requerimientos de tipo fisiológico, los cuales son propios de las personas físicas; mientras que las quejas, como personas jurídicas, no requieren para su subsistencia de una alimentación que aporte nutrientes en la cantidad y calidad suficientes para mantener adecuadas funciones orgánicas.*

*En ese entendido, el derecho a la alimentación es de aquellos que sólo pueden ser disfrutados por las personas físicas, por lo que, por regla general, serán precisamente este tipo de personas las que podrán acudir al amparo como una de las garantías a través de las cuales pueda tutelarse el derecho fundamental de mérito.*

*Para corroborar tal aserto, es oportuno referirse a la observación general 12 del Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, del Consejo Económico y Social, de la Organización de las Naciones Unidas, correspondiente a su vigésimo periodo de sesiones, específicamente a sus parágrafos 6, 8 y 9, los cuales establecen lo siguiente:*

*"6. El derecho a la alimentación adecuada se ejerce cuando todo hombre, mujer o niño, ya sea sólo o en común con otros, tiene acceso físico y económico, en todo momento, a la alimentación adecuada o a medios para obtenerla. El derecho a la alimentación adecuada no debe interpretarse, por consiguiente, en forma estrecha o restrictiva asimilándolo a un conjunto de calorías, proteínas y otros elementos nutritivos concretos. El derecho a la alimentación adecuada tendrá que alcanzarse*

*progresivamente. No obstante, los Estados tienen la obligación básica de adoptar las medidas necesarias para mitigar y aliviar el hambre tal como se dispone en el párrafo 2 del artículo 11, incluso en caso de desastre natural o de otra índole."*

*"8. El Comité considera que el contenido básico del derecho a la alimentación adecuada comprende lo siguiente:*

*"- la disponibilidad de alimentos en cantidad y calidad suficientes para satisfacer las necesidades alimentarias de los individuos, sin sustancias nocivas, y aceptables para una cultura determinada;*

*"- la accesibilidad de esos alimentos en formas que sean sostenibles y que no dificulten el goce de otros derechos humanos."*

*"9. Por necesidades alimentarias se entiende que el régimen de alimentación en conjunto aporta una combinación de productos nutritivos para el crecimiento físico y mental, el desarrollo y el mantenimiento, y la actividad física que sea suficiente para satisfacer las necesidades fisiológicas humanas en todas las etapas del ciclo vital, y según el sexo y la ocupación. Por consiguiente, será preciso adoptar medidas para mantener, adaptar o fortalecer la diversidad del régimen y las pautas de alimentación y consumo adecuadas, incluida la lactancia materna, al tiempo que se garantiza que los cambios en la disponibilidad y acceso a los alimentos mínimos no afectan negativamente a la composición y la ingesta de alimentos."*

*De lo transcrito, se advierte que quienes ejercen el derecho a la alimentación son las personas humanas -todo hombre mujer o niño, por separado o en común con otros- e implica el acceso físico y económico a los alimentos adecuados o a los medios para obtenerlos.*

*Asimismo, alimentación en su conjunto deberá aportar una combinación de productos nutritivos para el crecimiento físico y mental, el desarrollo y el mantenimiento, y la actividad física que sea suficiente para satisfacer las necesidades fisiológicas humanas en todas las etapas del ciclo vital, y según el sexo y la ocupación.*

*Por tanto, la naturaleza del derecho de referencia es inherente a las personas físicas como organismos vivos con necesidades fisiológicas, características con las que no cuentan las personas jurídicas.*

*Es de precisarse que si bien del contenido básico del derecho a la alimentación se desprenden diversas características -adecuación, disponibilidad, accesibilidad, entre otras-, que pueden generar distintas obligaciones estatales, lo cierto es que ello, por sí mismo, no cambia la circunstancia consistente en que las personas morales no pueden aducir como propio el ejercicio del derecho a la salud, por lo que tampoco pueden exigir que a través del juicio de amparo les sea garantizado dicho ejercicio.*

*También cabe destacar que, del objeto social de las quejas, se aprecia que sus objetivos se dirigen a la producción y comercialización y distribución de productos y materias del sector primario de la economía, con una finalidad de lucro; sin embargo, no se encuentra entre sus fines sociales la realización de acciones para verificar y exigir el cumplimiento de las obligaciones estatales en materia del ejercicio -por las personas físicas titulares- del derecho a la alimentación adecuada y suficiente.*

*Asimismo, aunado a que no se encuentra en el objeto social de las quejas la verificación del cumplimiento de las obligaciones estatales en materia del derecho a la alimentación, tampoco acreditan que hayan ejercido de manera cotidiana tal facultad.*

*Por tanto, las quejas no pueden exigir, vía amparo, el cumplimiento de las obligaciones del Estado para el debido ejercicio del derecho a la alimentación, pues éste no es acorde a su naturaleza ni a sus fines sociales, lo cual es requisito indispensable, en términos de la*

*jurisprudencia P./J. 1/2015 (10a.) -antes transcrita- del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación. De ahí la anunciada ineficacia de los correlativos argumentos de las quejas.*

*8. Derecho al desarrollo integral (sistemas impositivos adecuados y equitativos).*

*En el quinto concepto de violación, las quejas aducen que los artículos impugnados en este juicio de amparo, son violatorios del derecho al desarrollo integral previsto en los artículos 33, 34 y 45 de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en relación con el diverso numeral 26 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.*

*Lo anterior, en virtud de que los numerales controvertidos gravan de forma igual a contribuyentes que son desiguales, así como de manera desigual a quienes están en paridad de circunstancias; además, que se desconocen las características que guarda el sector primario frente al resto de la economía y el universo de contribuyentes.*

*Precisan que ese desconocimiento deriva de la homologación de la tasa impositiva al resultar idéntica a la del régimen general, siendo que no puede tratarse de manera igual a sujetos disímiles entre sí.*

*Igualmente, persiste la premisa de que tratándose del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras se otorga un trato desigual entre los sujetos pasivos que pertenecen a él, en razón que se aplican dos tasas diferentes entre sí dependiendo de la cantidad de ingresos que se perciben en el ejercicio.*

*Para dar sustento a lo anterior, las quejas solicitan que se le tengan por reproducidos los argumentos que hizo valer sobre el tema relativo a la equidad tributaria.*

*Los argumentos de las quejas son inoperantes.*

*De la lectura de tales planteamientos se desprende que las quejas reclaman la presunta violación, al derecho de desarrollo integral, sobre la base en que los artículos reclamados resultan ser, desde su perspectiva, inequitativos tributariamente.*

*Es decir, a pesar que las impetrantes de amparo señalan que se transgrede un derecho humano reconocido en tratados internacionales, consistente en el desarrollo integral de las personas, lo cierto es que se hacen valer de motivos de disenso vinculados estrechamente con la equiparación que consideran el legislador realiza entre el régimen general y el diverso del sector primario, así como el supuesto trato inequitativo que se efectúa entre los contribuyentes del propio régimen de actividades agropecuarias.*

*Por una parte, las quejas vuelven a indicar que se trata de igual manera a los contribuyentes del régimen de actividades del sector primario frente al régimen general, por el hecho de haberse homologado la tasa impositiva y, por otro lado, que existe inequidad tributaria en el propio sistema de tributación de sujetos pasivos dedicados en exclusiva a actividades agropecuarias al estar contempladas tasas diferentes, aplicables dependiendo de los ingresos que se perciban en el ejercicio.*

*De ese modo, es patente que la parte quejosa reitera la posible transgresión al principio de equidad tributaria conforme a los argumentos relatados, los cuales ha sido desvirtuados a lo largo de esta sentencia, puesto que se ha precisado que no existe un trato similar entre el régimen general y el de actividades agropecuarias, al componerse de distinta manera su base gravable, la existencia de beneficios fiscales para los segundos en cita y la diferencia en la intensidad del gravamen para uno y otro.*

*Asimismo, también se ha aclarado que tratándose del régimen regulado por 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, no se contempla la aplicación de dos tasas impositivas distintas entre sí.

En ese sentido, debido a que el quinto concepto de violación de que se trata, se sostiene conforme a consideraciones que se han desvirtuado a lo largo del presente fallo, por cuanto hace a que el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras no transgrede el principio de equidad tributaria; resulta inoperante el motivo de disenso dirigido a demostrar la contravención al derecho de desarrollo integral, debido a que se conforma a partir de premisas inexactas y que ya han sido abordadas debidamente por ese Alto Tribunal.

Aunado a lo anterior, a pesar que las quejas señalan que se transgreden diversos artículos de la Carta de la Organización de los Estados Americanos, lo cierto es que de sus consideraciones se advierte, en esencia, que se alude a la violación en que incurre el Estado Mexicano por no contemplar un sistema impositivo adecuado y equitativo, principio que se desprende del contenido del numeral 34, del referido tratado internacional.

Al respecto, el precepto jurídico mencionado, contempla la voluntad de los Estados miembros, que con la finalidad de acelerar su desarrollo económico y social, de acuerdo con sus propias modalidades y procedimientos, de establecer sistemas impositivos adecuados y equitativos.

Así, su establecimiento constituye una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario que deben ser adecuadas y equitativas de conformidad con las modalidades y procedimientos que cada Estado fije como propias.

Por tanto, un sistema impositivo debe entenderse como un orden jurídico tributario en su conjunto, es decir, como una unidad organizada de porciones normativas percibidas como un resultado total; de ahí que la idoneidad o equidad del sistema tributario en su totalidad no puede hacerse depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere el tratado invocado. Tal circunstancia constituye un motivo más que apoya la ya anunciada calificación de inoperancia respecto de los correlativos planteamientos de las quejas.

Sirve de apoyo, la tesis 1a. X/2014 (10a.), emitida por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de título y subtítulo siguientes:

"SISTEMAS IMPOSITIVOS 'ADECUADOS Y EQUITATIVOS'. SU CONCEPCIÓN CONFORME AL ARTÍCULO 34 DE LA CARTA DE LA ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS. La Carta de la Organización de los Estados Americanos, suscrita en Bogotá en 1948 y reformada por los Protocolos de Buenos Aires en 1967, Cartagena de Indias en 1985, Washington en 1992 y Managua en 1993, específicamente en su artículo 34, prevé que los Estados miembros, a fin de acelerar su desarrollo económico y social, de conformidad con sus propias modalidades y procedimientos, en el marco de los principios democráticos y de las instituciones del Sistema Interamericano, han convenido en dedicar sus máximos esfuerzos al logro de diversas metas básicas, entre las que se encuentra, en su inciso c), el establecimiento de 'sistemas impositivos adecuados y equitativos'. Ahora bien, en términos de dicho tratado internacional, su establecimiento constituye la voluntad de los Estados miembros de establecer un sistema impositivo que, como una expresión de la totalidad de las disposiciones de carácter tributario, resulte 'adecuada' y 'equitativa' de conformidad con las propias modalidades y procedimientos de cada entidad firmante. Esto, entendiendo al sistema impositivo como el orden jurídico tributario en su conjunto, es decir, como un conjunto organizado de normas percibido como un resultado total; de ahí que la idoneidad o equidad del sistema tributario en su totalidad no puede hacerse depender del establecimiento de un tributo o de la modificación de la tasa de uno de ellos, pues no es a lo que se refiere el tratado invocado."

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 toral de las quejas radica en que el legislador de modo repentino e imprevisible modificó el régimen simplificado al que pertenecían, sin que se estableciera un 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 un 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 los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la jurisprudencia de esta Sala el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de la cuales los particulares ha adoptado determinadas decisiones.*

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

*"No pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias. Ni el principio de seguridad jurídica ni el de confianza legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica deban mantenerse indefinidamente estables, coartando la potestad de los poderes públicos para establecer nuevas regulaciones."*

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

*"Séptimo. El principio de confianza legítima, que tiene su origen en el derecho administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk) un principio general del derecho comunitario, ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990, 13 de febrero de 1992, 17 de febrero, 5 de junio, 28 de julio de 1997, 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999, 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002) consagrándose también en la Ley 30/92, de 26 de noviembre,*

tras su modificación por la Ley 4/199, que en su art. 3, número 1, párrafo 2, contiene la siguiente redacción: Igualmente, deberán (las administraciones públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima.

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

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

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

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

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

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

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

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

Además, también se advierte una limitación a dicho principio, consistente en que no pueden estimarse expectativas legítimas sobre la base de que determinadas situaciones económicas de

*ventaja pueden mantenerse indefinidamente estables, pues con ello se limitaría la potestad y facultad que detenta el Estado para crear, modificar o eliminar regulaciones, es decir, el gobernado no puede considerar que una regulación referente a aspectos económicos puede mantenerse inmodificable a lo largo del tiempo, es jurídicamente inviable crear esperanza en que un régimen económico se mantendrá sin cambio alguno, en la medida que el Estado y los poderes públicos que lo integran, verían menoscabada la rectoría en la dirección de la política económica.*

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

*Lo anterior, se desprende de la sentencia STC 270/2015, 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 un 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. ..."*

*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."*

*"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."*

*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.*

*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.*

*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 apege 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.*

### **III. ANÁLISIS DOCTRINAL.**

#### **III.i. Reglas y Principios.**

En principio, se analizará de manera general, lo relativo a las reglas y los principios, ya que tal cuestión resulta de primordial importancia para el debido desarrollo del presente trabajo académico.

Al respecto, se estima pertinente abordar el análisis que realiza Jaime Cárdenas Gracia en su obra Manual de argumentación jurídica, quien expone que el Derecho se define en este contexto, como argumentación, de reglas, principios y valores, dado que las normas jurídicas tienen distinta naturaleza, pero las normas en general se dividen precisamente en reglas, principios y valores.

De igual forma, expone que las reglas son normas jurídicas que se forman con un antecedente (deber ser) y una consecuencia jurídica, y básicamente las mismas se cumplen, o no; y los principios los coloca en una posición jerárquica mayor, explica que se contienen fundamentalmente en los tratados y en las Constituciones, y que tienen una estructura distinta a la de las reglas ya que son normas indeterminadas que necesitan de un caso en particular para que se actualicen, además indica que su cumplimiento es progresivo y se interpretan regularmente bajo el principio de proporcionalidad.

Finalmente expone Jaime Cárdenas que los valores son normas indeterminadas y regularmente se identifican con los fines de un ordenamiento jurídico, y son por ejemplo, la libertad, la dignidad, la

igualdad, etcétera; sin embargo, no se abundará el estudio de dichas normas en el presente trabajo.

### **III.i.i. Reglas.**

En principio, se estima conveniente citar una definición de regla en el contexto que nos ocupa: *“La regla es la disposición expresa que establece el ordenamiento jurídico respecto a un supuesto normativo. La regla es estricta aunque en ocasiones acepta excepciones”*.<sup>3</sup>

De manera particular en relación a las reglas, expone Jaime Cárdenas que las mismas se interpretan generalmente mediante silogismos, principalmente en casos en que no se encuentra sujeto a controversia la norma aplicable o los supuestos de hecho.

El mencionado jurista Jaime Cárdenas, explica la teoría procedimental de la argumentación de Robert Alexy, indicando en principio que la misma se basa en reglas que integran un procedimiento normativo y que las características del procedimiento deben remitir a las condiciones de la situación ideal de habla.

Aunado a ello, menciona que el discurso práctico general utiliza reglas y formas, las cuales se dividen en: reglas fundamentales, reglas de razón, reglas sobre la carga de la argumentación, formas de los argumentos, reglas de fundamentación, y reglas de transición; los cuales desempeñan propósitos específicos dentro de la argumentación.

---

<sup>3</sup>BRAVO PERALTA, M. Virgilio, ISLAS COLÍN, Alfredo, Argumentación e Interpretación Jurídica, Editorial Porrúa y Tecnológico de Monterrey, México, 2010, pp. 124.

Por tal motivo, a fin de conocer en esencia estas reglas, se procede a describirlas brevemente:

- Reglas fundamentales: son las que enuncian los principios de no contradicción, de sinceridad, de universalidad y de uso común del lenguaje.
- Reglas de razón: se relacionan con la fundamentación, la igualdad de derechos, universalidad y no coerción; y definen las condiciones para la racionalidad del discurso.
- Reglas sobre la carga de la argumentación: son de carácter técnico y tienen como objetivo facilitar la argumentación, y que existen dos formas de hacerlo; la primera consiste en hacer referencia a una regla o principio como premisa mayor; y la segunda, parte de la consecuencia como premisa normativa mayor y de ahí, junto a otras premisas llega a una conclusión.
- Reglas de fundamentación: establecen la forma en que se fundamentan los dos tipos de argumentación aludidos en el párrafo anterior.
- Reglas de transición: explican cómo resolver los problemas que surgen cuando se pasa de un tipo de discurso a otro.

### III.i.ii. Principios.

Antes de entrar a explicar las características y clasificación de los principios, se estima necesario citar una definición de ellos: *“El principio puede ser una disposición general que integra al derecho. Los principios son los postulados que determinan el régimen específico de un estado que está sometido al derecho”*.<sup>4</sup>

Explica el jurista Jaime Cárdenas, que “La distinción entre reglas y principios, se ha intentado aclarare a partir de cinco variables distintas:

- a) Las disposiciones que expresan principios son formuladas en un lenguaje extremadamente fluido, vago, indeterminado.
- b) Una segunda tesis pretende caracterizar a los principios por su contenido normativo. Son más generales y más que dirigirse a los comportamientos se dirigen a las actitudes.
- c) La tercera vía o tesis señala que los principios no tienen la estructura lógica de las reglas. Son normas categóricas (no están ligadas a una condición) que están privadas de un ámbito específico de aplicación.

---

<sup>4</sup>*Ibidem*, pp. 123.

d) Se distingue a los principios en virtud de su carácter de normas fundamentales (fundamento de otras normas) y porque dan identidad material al ordenamiento en su conjunto.

e) En una quinta aproximación, se indica que los principios no admiten la interpretación literal, tienen un carácter orientador respecto a las reglas, no es posible la aplicación por subsunción en los principios, y los conflictos entre principios se resuelven con la técnica de la ponderación.”<sup>5</sup>

Agrega que los principios se pueden caracterizar de acuerdo a su contenido normativo, conforme a los elementos siguientes: son normas teleológicas, es decir, pretenden obtener un fin que puede ser alcanzado usando más de un medio; generalmente se trata de normas dirigidas a los encargados de aplicar las reglas, jueces principalmente; su estructura lógica no comprende un hecho condicionante; y, contienen obligaciones “prima facie”, esto es, que pueden ser “superadas” o “derogadas” por obra de otros principios.

Por otra parte, en la misma obra Jaime Cárdenas, hace referencia a una clasificación de los principios, de acuerdo a los siguientes tipos:

➤ Principios fundamentales del ordenamiento: son los valores ético políticos que dan justificación al ordenamiento (constitucionalidad, igualdad, soberanía popular, irretroactividad de las leyes, conservación de los actos, certeza, etcétera).

---

<sup>5</sup> CÁRDENAS GRACIA, Jaime, Manual de argumentación jurídica, editorial Porrúa, México, 2016, pp. 174.

- Principios de un sector de la disciplina jurídica: correspondientes a una institución particular o un sector de una disciplina jurídica (autonomía privada, debido proceso, “*indubio pro operatio*”, etcétera).
  
- Principios fundamentales de una materia determinada: Los relacionados con algún aspecto singular del ordenamiento, como puede ser el suelo, el medio ambiente, la estructura federal del Estado, entre otros.
  
- Principios sin ulteriores especificaciones: constituyen la razón de ser, el objetivo subyacente de una ley o de una regla.<sup>6</sup>

Expone el jurista Jaime Cárdenas, que los principios tienen dos funciones principalmente, una de ellas es inherente a la actividad legislativa, dado que al crearse una norma, ésta debe ser compatible con los principios constitucionales, en cuyo caso contrario podría quedar invalidada, por tanto, en este aspecto funciona como un parámetro para medir la constitucionalidad de la fuente subordinada.

Por otra parte, explica que los principios también son empleados en la labor interpretativa de normas, a fin de justificar las llamadas interpretaciones conformes, es decir, las que se adaptan a un principio previamente identificado; y su propósito no es derogar reglas, sino establecer el significado compatible entre ellas y la constitución.

---

<sup>6</sup>*Ibidem*, pp.175.

De tal manera, concluye esta idea puntualizando que la interpretación conforme tiene como finalidad de conservar la validez de los textos normativos, siempre y cuando la interpretación esté de acuerdo con los principios constitucionales.

Otro aspecto importante de mencionar acerca de los principios, es el conflicto o colisión entre ellos, en cuyo caso, el jurista Jaime Cárdenas señala que ello no se resuelve mediante criterios clásicos aplicables a conflictos normativos, sino mediante la ponderación de los principios en el caso concreto, la cual se caracteriza por: la interpretación se realiza en el sentido de que las clases de supuestos de hecho se contraponen solo parcialmente; se establece una jerarquía axiológica entre los principios en cuestión (el de mayor peso); y, dicha jerarquía axiológica se determina valorando el impacto de su aplicación al caso concreto, por lo que la misma resulta móvil o mutable, dependiendo los casos en concreto.

En otro orden de ideas, se estima necesario analizar los conceptos que explica Gloria Patricia Lopera Mesa en el capítulo denominado LOS DERECHOS FUNDAMENTALES COMO MANDATOS DE OPTIMIZACIÓN, dentro de la investigación sobre el tema “Principio de proporcionalidad y ley penal. Bases para un modelo de control de constitucionalidad de las leyes penales”, realizada bajo el auspicio de la Agencia Española de Cooperación Internacional y de la Universidad Eafit (Medellín, Colombia), presentada como tesis doctoral en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Toledo, Universidad de Castilla-La Mancha, en mayo de 2005.

Particularmente, se hará analizar el tema de “La tesis de la vinculación conceptual necesaria entre principios y máxima de

proporcionalidad.”, en el cual dicha autora analiza la postura del diverso autor Robert Alexy quien explica, en un escrito publicado a finales de la década de los años ochenta, que ponía de relieve la necesidad de complementar la teoría de los principios con una teoría de la argumentación jurídica de mayor alcance; y precisa que posteriormente, ofrece un esquema de argumentación racional de aplicación de los principios, basado en la máxima de proporcionalidad, constituye un importante esfuerzo teórico dirigido a colmar ese vacío, es decir, en dicha obra se examina la relación entre teoría de los principios y máxima de proporcionalidad a partir del análisis del concepto de mandato de optimización.

Al respecto, expone Gloria Patricia Lopera, que una de las claves del planteamiento de Alexy es la tesis de la vinculación necesaria entre los principios, entendidos como mandatos de optimización, y el juicio de proporcionalidad, y cita textualmente lo siguiente: *“El carácter de principio implica la máxima de la proporcionalidad, y ésta implica aquella”*; y puntualiza que ello significa que la máxima de proporcionalidad, con sus tres máximas parciales, que son: adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto o ponderación; se infiere lógicamente del carácter de principio, pero a su vez que aquellos definen lo que debe entenderse por “optimización”: por lo que los subprincipios de adecuación y necesidad se derivan del carácter de los principios como mandatos de optimización con relación a las posibilidades fácticas, mientras que el de proporcionalidad en sentido estricto orienta la optimización con relación a las posibilidades jurídicas.

Posteriormente, explica la forma en que opera, detallando: “examinemos cómo funciona la máxima de proporcionalidad cuando se trata de optimizar dos principios que entran en colisión como resultado de una

intervención legislativa (M1) que, con el fin de proteger un derecho fundamental o un bien colectivo expresado en el principio P1 impone una restricción al derecho fundamental contenido en el principio P2. A través del examen de *adecuación* se lleva a cabo una selección de los medios idóneos para satisfacer P1, lo que constituye el primer paso necesario para establecer lo que ordena tal principio con relación a las posibilidades fácticas. El juicio de adecuación se orienta, por tanto, a determinar si, en el supuesto que se examina, M1 constituye un medio idóneo para satisfacer P1.”<sup>7</sup>

### **III.i.iii. Diferencias entre reglas y principios.**

Al respecto, el jurista español Alfonso García Figuerola, indica que al respecto, existe una tesis débil de la separación, según la cual existen diferencias entre reglas y principios, sólo de grado (no cualitativas); por ejemplo, el criterio de la generalidad consistente en que los principios son más generales que las reglas, pero que las reglas sean menos generales presupone precisamente que también son generales.

Por otra parte, hace referencia a la llamada tesis fuerte de la separación por Robert Alexy, mediante la cual se sostiene que existen diferencias cualitativas entre regla y principios, por lo que toda norma es una regla o un principio, y explica la teoría de Alexy, conforme a la cual, los principios son mandatos de optimización, y las reglas son mandatos definitivos o de determinación.

---

<sup>7</sup>LOPERA Mesa, Gloria Patricia, Los Derechos Fundamentales como Mandatos de Optimización, ([https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10036/1/Doxa\\_27\\_08.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10036/1/Doxa_27_08.pdf)).

Sin embargo, expone que una forma de distinguir entre reglas y principios consiste en identificar la calidad de sus excepciones, siendo las de las reglas enumerables exhaustivamente con anterioridad a su aplicación a un caso concreto (*a priori*), y por el contrario, los principios no son enumerables sin una aplicación específica; explicando dichas excepciones de la siguiente manera: “*existen al menos dos tipos de excepciones relevantes: las excepciones que hallamos en el propio sistema jurídico en cada momento  $t_n$  y las excepciones que surgen en los casos concretos a posteriori (en los sucesivos momentos  $t_{n+1}$ ). Si intentáramos reconstruir una norma atendiendo a esos dos tipos de excepciones, entonces llegaríamos a la conclusión de que el contenido de una norma (lo obligatorio, lo prohibido o lo permitido) es relativo al sistema jurídico en  $t_n$  (que determina un conjunto de excepciones a priori) y es relativo a las particularidades de los casos futuros en  $t_{n+1}$  (que determinan un conjunto de excepciones determinadas a posteriori).*”<sup>8</sup>

Tal diferencia, es cuestionada por el jurista Alfonso García quien expone que si las excepciones a una regla son enumerables *a priori*, entonces debe ser posible determinar el conjunto de excepciones relevantes en el sistema jurídico; dado que una regla se debe poder reconstruir como una *norma completa* (el subsistema de normas formado por el significado de una disposición jurídica más todo el conjunto de excepciones relevantes dispersas en otras disposiciones del ordenamiento jurídico); sin embargo, reconstruir una *regla completa* en un Estado constitucional difícil; o quizá, sea imposible; toda vez que las reglas presentan un carácter binario (ejemplo: prohibir algo y prohibir lo opuesto), por tanto, no permite

---

<sup>8</sup> GARCÍA Figueroa, Alfonso, Ontología y Función de los Mandatos de Optimización. ([http://www.fcjuridicoeuropeo.org/wp-content/uploads/file/jornada1/3\\_Garcia%20Figueroa\\_1.pdf](http://www.fcjuridicoeuropeo.org/wp-content/uploads/file/jornada1/3_Garcia%20Figueroa_1.pdf)).

cumplimientos parciales, por lo que al invocar un *principio*, el cual podría ocasionar la actualización de una excepción, y en dado caso introduciría una gradualidad en una regla caracterizada porque no admite grados; por tanto, en tal panorama el principio que excepciona a la regla ya no presentaría un número de excepciones enumerables *a priori* y en consecuencia la regla perdería una característica funcional porque sus excepciones dejarían de ser enumerables a priori (lo que le garantizaba su carácter binario).

Respecto a las diferencias entre las reglas y los principios, el jurista Jaime Cárdenas Gracia, es puntual al enumerar las variables respectivas, destacando las siguientes cinco:

1. “Las disposiciones que expresan principios son formulados en un lenguaje extremadamente fluido, vago, indeterminado.
2. Una segunda tesis pretende caracterizar a los principios por su contenido normativo. Son más generales y más que dirigirse a los comportamientos se dirigen a las actitudes.
3. La tercera vía o tesis señala que los principios no tienen la estructura lógica de las reglas. Son normas categóricas (no están ligadas a una condición) que están privadas de un ámbito específico de aplicación.
4. Se distingue a los principios en virtud de su carácter de normas fundamentales (fundamento de otras normas) y porque dan identidad material al ordenamiento en su conjunto.

5. En una quinta aproximación, se indica que los principios no admiten la interpretación literal, tienen un carácter orientador respecto a las reglas, no es posible la aplicación por subsunción en los principios, y los conflictos entre principios se resuelven a través de la técnica de la ponderación.<sup>9</sup>

#### III.i.iv. Hermenéutica.

Resulta relevante hacer mención a lo que la doctrina refiere respecto a la Hermenéutica, particularmente, lo que el Doctor Manuel Hallivis Pelayo expone en su obra titulada Teoría General de la Interpretación, en la cual explica de manera puntual que dicho término proviene de la Grecia Antigua, particularmente de la leyenda de *Hermes*, el mensajero de los dioses; y que, la Hermenéutica ha sido de gran importancia en dicha época, dado que tiene una estrecha vinculación con la interpretación de los oráculos y con la poesía, ya que a los poetas se les consideraban mensajeros de los dioses.

De igual manera explica que en la actualidad, la Hermenéutica “es vista como el *arte de interpretar textos para desentrañar exactamente su contenido*, y una de las ramas más importantes de la Hermenéutica, es precisamente la jurídica, que se define como el *arte de interpretar normas de que se compone el Derecho* y se encuentra encargada de estudiar y seleccionar los métodos de interpretación de las leyes.”<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup>*Ibidem*, pp.174.

<sup>10</sup> HALLIVIS PELAYO, Manuel, Teoría General de la Interpretación, editorial Porrúa, México, 2012, pp. 6.

También aclara que la Hermenéutica es distinta a la interpretación, ya que la primera diseña y fija los métodos de interpretación, así como los principios que la rigen; mientras que la interpretación solamente aplica dichos métodos y principios.

### **III.i.v. Antinomias jurídicas.**

El Doctor Hallivis Pelayo, explica que en general se parte de la idea de que los sistemas jurídicos tienen unidad y son coherentes, completos, económicos y operativos; y que en los casos de que no se cumpla con dichos requisitos se denomina “defecto del sistema”, haciendo referencia específicamente que, cuando existen dos o más disposiciones jurídicas que se refieren al mismo caso, es decir al mismo supuesto de hecho, cuando tengan el mismo ámbito de aplicación y establezcan consecuencias o soluciones incompatibles o contradictorias, nos encontramos ante las antinomias.

Agrega que, a fin de solucionar las antinomias existen tres reglas o criterios fundamentales para resolver las antinomias, lo cual no resulta fácil toda vez que una norma o las dos se pueden llegar a eliminar; dichas reglas son:

- Criterio cronológico: consiste en que la norma posterior prevalece sobre la promulgada con anterioridad (*lex posterior derogat priori*).
  
- Criterio jerárquico: se refiere a que prevalece la norma jerárquicamente superior (*lex superior*).

- Criterio de especialidad: es aquel en el cual la norma que prevalece es la especial sobre la general, dado que se entiende que la norma especial se subtrae de la general una parte de la materia para la reglamentación específica (*lex specialis*).

### **III.i.vi. Método de investigación comparativo.**

Dada la delimitación del presente trabajo, se estima pertinente explicar en qué consiste este método, para lo cual se analizará lo expuesto por la jurista Delgadina Velenzuela, quien indica que este método implica operaciones lógicas de análisis y de síntesis de instituciones jurídicas respecto de las cuales exista cierto contraste, de lo cual surge la valoración crítica que contiene el juicio comparativo.

Añade que es necesaria la aplicación de este método, entre otras razones, respecto a la *“comparación en los estudios de los derechos humanos, en particular a raíz de las modificaciones en esta materia realizadas al artículo 1º constitucional<sup>11</sup>, en junio de 2011, que incorpora a los tratados internacionales al mismo nivel jerárquico de la Constitución mexicana, por lo que los juristas en su práctica profesional o en sus actividades dentro de las instituciones de procuración y administración de justicia están obligados a conocer no sólo el derecho nacional, sino el internacional, en un obligado análisis sistemático-comparativo.”<sup>12</sup>*

---

<sup>11</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

<sup>12</sup> VALENZUELA Reyes, María Delgadina, Métodos y Técnicas de Investigación. Proyecto y Tesis de grado en Derecho, Editorial Porrúa, México, 2015, pp109.

### **III.ii. Principios involucrados en la ejecutoria.**

A continuación se realizará un análisis doctrinal, acerca de los principios detectados en el capítulo II.ii de este trabajo, el cual se llevará a cabo en un orden distinto, a fin de abordar temas generales en principio, y finalizar con los principios específicos.

#### **III.ii.i. Principio de seguridad jurídica en materia tributaria.**

Como se ha mencionado, en la ejecutoria en estudio se afirma que de este principio se desprende el de confianza legítima, toda vez que versa sobre la premisa relativa a “saber a qué atenerse” en cuanto al contenido de las leyes, para lo cual se exige el establecimiento de normas que otorguen certeza a los gobernados.

Asimismo, se expone en la resolución que “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.”

Al respecto, la jurista Sonia Venegas Álvarez, explica que la seguridad en términos generales consiste en la pretensión humana de saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás, y cuando se le agrega el

adjetivo de “jurídica”, entonces se añade la idoneidad del Derecho para alcanzarla.

Aunado a ello, y citando al diverso jurista César Novoa García en su obra, define a la seguridad jurídica como “la consecuencia de un *Estado de Derecho*, como un orden jurídico esencialmente limitador de la actividad del Estado en relación con el gobernado. Sólo así se puede hablar de un poder público que asegure a los ciudadanos la efectividad de sus derechos y libertades.<sup>13</sup>

Por otra parte, el jurista Miguel Carbonel, refiere que la seguridad jurídica se vincula estrechamente con el concepto de Estado de Derecho en sentido formal, ya que se compone de las “reglas del juego” que los órganos públicos deben respetar en su organización; aunado a que conforme a ese concepto formal, las autoridades se encuentran sujetas las normas jurídicas.

Asimismo, expone que la seguridad jurídica tiene muchas vertientes, una de ellas la mencionada sujeción de los poderes públicos al derecho, lo cual tiene como de que se pueda controlar al poder mediante el ordenamiento jurídico; aunado a que sus dos principales elementos son la división de poderes y el respeto a los derechos fundamentales; citando textualmente, a modo de conclusión a Gregorio Peces-Barba, quien expresó lo siguiente: “en su dimensión de justicia formal, la función de seguridad jurídica ayuda a limitar el voluntarismo del poder y a crear sensación de la libertad en los ciudadanos. Es, por consiguiente, una dimensión esencial

---

<sup>13</sup> VENEGAS Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, Universidad Autónoma de México, México, 2010, pp 81.

para la cohesión social y para la adhesión y el acuerdo de la ciudadanía con su sistema político y jurídico.”<sup>14</sup>

El sustento constitucional de este principio, se encuentra en lo establecido en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuya parte conducente se reproduce a continuación:

**“Artículo 14.** A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.”

**“Artículo 16.** Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad

---

<sup>14</sup> CARBONEL, Miguel, Los Derechos Fundamentales en México, Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2004, pp 586.

nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

...”

### **III.ii.ii. Principio de estabilidad jurídica.**

El principio de estabilidad jurídica; se invoca en la ejecutorial, al expresarse que, cuando se genera en el particular la estabilidad de cierta decisión de la autoridad, a partir del cual haya ajustado su conducta.

Respecto a este principio, el jurista Juan Manuel Ortega en su obra titulada Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, expone que obedece a la certidumbre del Derecho Tributario, consistente en la exigencia que debe cumplir el sistema jurídico para considerarse confiable; ello, toda vez que existen casos en que el contribuyente se encuentra en duda respecto a la norma que le es aplicable, ya sea por una vigencia indeterminada, por confusión en las reglas derogatorias, suspensión de normas, porque se pretende regular hechos del pasado, por falta o indebida publicación en el medio oficial de difusión, o por la constante mutación de las leyes.

A fin de respetar este principio, añade que es importante que exista un suficiente desarrollo normativo, es decir que los preceptos constitucionales se encuentren suficientemente reglados en leyes o reglamentos, en los cuales se debe precisar debidamente la materia que se regule, se debe evitar una regulación en diversas disposiciones sin acotar la materia contributiva, y deben ser claras las normas que se estipulen.

### III.ii.iii. Principio de generalidad.

Este principio de generalidad, se indica en la resolución que se estudia, se encuentra previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>15</sup>, consistente en que todos los gobernados tienen la obligación de contribuir a los gastos del Estado, en una manera proporcional y equitativa.

Al respecto, se estima pertinente citar la definición de contribución proporcionada por la jurista Sonia Venegas Álvarez: “La contribución es aquella obligación legal de Derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad.”<sup>16</sup>

Respecto a la generalidad, se desprende que la jurista citada, puntualiza que en principio esta obligación es para los mexicanos; sin que con ello se excluya a los extranjeros, dado que el poder legislativo se encuentra facultado para disponer que los extranjeros que residan en territorio nacional, o que residan fuera de él, pero tengan beneficios económicos de este país, también deberán pagar contribuciones, al encontrarse vinculados por cuestión de residencia o ubicación de la fuente de riqueza, en territorio mexicano.

En este apartado, se estima oportuno citar la definición de “normas genéricas” en materia fiscal, que aporta el jurista Francisco

---

<sup>15</sup>“**Artículo 31.** Son obligaciones de los mexicanos: (...) **IV.** Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

<sup>16</sup>*Ibidem.* Pp.4.

Cárdenas Elizondo: “Las genéricas son aquellas que obligan o facultan a todos los comprendidos dentro del supuesto previsto en la disposición normativa, general y abstracta, y que puede derivar tanto de una ley en sentido formal y material, como de las expedidas por la autoridad administradora conforme a su facultad reglamentaria establecida en la propia Constitución o en una ley ordinaria que la faculte para emitir normas para reglamentar algún aspecto de la misma.”.<sup>17</sup>

#### **III.ii.iv.Principio de jerarquía normativa.**

De la ejecutoria se extrajo este principio, toda vez que se señaló que la actividad legislativa se encuentra supeditada a que no se vulneren los derechos humanos reconocidos en la constitución mexicana y en los tratados internacionales de los que el estado Mexicano sea parte.

A fin de explicar este principio, se atenderá lo expuesto por el jurista Juan Manuel Ortega en su obra titulada Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, quien refiere que el mismo puede ser quebrantado principalmente por el legislador cuando la norma creada rebase el contenido de una disposición constitucional; pero también debe ser observado por el Poder Ejecutivo al crear reglamentos, y por el Poder Judicial al crear Jurisprudencias en cuyo caso además, no puede contravenirse la ley; afirma que cuando ello actualiza se incurre en arbitrariedad de la norma tributaria.

Explica la jurista Sonia Venegas Álvarez que las facultades del Congreso de la Unión para imponer contribuciones se encuentra prevista en el artículo 73, fracción VII constitucional, las cuales se encuentran limitadas

---

<sup>17</sup> CÁRDENAS Elizondo, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 2004, pp67 y 68.

por los principios constitucionales que rigen la materia fiscal, y en la fracción XXIX de la propia constitución, se enumeran las materias respecto a las cuales, únicamente podrán ser gravadas.

En el presente apartado, se considera necesario traer a colación las disertaciones expuestas por el jurista Ignacio Burgoa, pues en principio puntualiza que la competencia otorgada al Congreso de la Unión de expedir leyes, es cerrada ya que sólo puede hacerlo respecto a las materias expresamente consignadas en la constitución; y refiere que uno de los casos en que se transgrede este principio, es con el fenómeno conocido como “*doble tributación*”.

Al respecto, se estima necesario reproducir el contenido del el artículo 73 constitucional, fracciones VII y XXIX, citadas anteriormente:

**“Artículo 73.** El Congreso tiene facultad:

...

**VII.** Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

...

**XXIX.** Para establecer contribuciones:

**1o.** Sobre el comercio exterior;

**2o.** Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;

**3o.** Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

**4o.** Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

- 5o.** Especiales sobre:
- a)** Energía eléctrica;
  - b)** Producción y consumo de tabacos labrados;
  - c)** Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - d)** Cerillos y fósforos;
  - e)** Aguamiel y productos de su fermentación; y
  - f)** Explotación forestal.
  - g)** Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

...”

Por otra parte, considero necesario citar lo expuesto en el primer párrafo del artículo 1º constitucional, dado que constituye la base jurídica de todo acto de autoridad, incluyendo los actos legislativos: “**Artículo 1o.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.”

### **III.ii.v. Principio de economía.**

El principio que se analiza a continuación, fue sustraído de los argumentos invocados por la parte quejosa, consistente en que los cambios relativos a las obligaciones tributarias no deben impactar de forma negativa a los proyectos financieros, de negocios o empresariales de los contribuyentes.

Este principio es analizado por el jurista Rigoberto Zamudio Urbano, quien cita a Adam Smith quien apunta lo siguiente: “Toda contribución debe disponerse de tal suerte que el poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el tesoro público del estado”, y explica que la diferencia entre lo recaudado y lo que efectivamente le beneficia al Estado, debe ser lo menor posible; y cita también a Luigi Einaudi quien sostiene: “Cuando el costo de la recaudación exceda del 2 por ciento del rendimiento total del impuesto, este es incosteable.”.<sup>18</sup>

En abono a lo anterior, se estima pertinente lo que explican Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo, respecto a este principio, quienes definen la palabra economía por su etimología, la cual significa el tratado o cuidado de la casa; y en materia tributaria concretan en el sentido de que este principio consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser la mayor posible, entre otras cuestiones, indican que la recaudación no debe ser onerosa, y que una de las causas de que el impuesto resulta antieconómico, según Adam Smith, es que las contribuciones sean imprevistas y altas a la industria, que desaniman a los inversionistas.

---

<sup>18</sup> ZAMUDIO Urbano, Rigoberto, Sistema Tributario en México, Editorial Porrúa, México 2005, pp. 82.

Cabe precisar que este principio podría confundirse con el de proporcionalidad o capacidad contributiva; sin embargo, éste es distinto, ya que consiste en que “las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos”, debiendo tomarse en cuenta que: “la proporcionalidad de las contribuciones establecida por el constituyente, se logra mediante *tarifas progresivas*”.<sup>19</sup>

Agrega que un tributo puede llegar a ser antieconómico, lo cual representa un grave problema en todos los sentidos, dado que puede desalentar el trabajo, el ahorro y la productividad, lo que ocasiona el empobrecimiento general de la nación; distingue cuatro causas, sin embargo, se hará referencia sólo a una, la que nos interesa, y es la que se actualiza cuando el impuesto oprime la industria y desanima la actividad en determinados ramos de negociación.

Explica que esta causa de impuestos antieconómicos, surge principalmente por gobernantes carentes de conocimientos, que por error creen que elevar cargas impositivas automáticamente tendrán una mayor recaudación, soslayando la capacidad económica real de los contribuyentes; siendo que no se debe perder de vista que los impuestos representan un costo de operación del negocio, por lo que deben respetarse ciertos límites a fin de que dicha actividad sea redituable, pues en caso contrario las tasas tributarias pueden absorber sustancialmente el margen de utilidad al que tiene derecho a recibir el contribuyente a cambio del servicio prestado o bienes producidos, en cuyo caso se desaniman los productores y optan por abandonar su actividad, o disminuyen su intensidad.

---

<sup>19</sup> SAMPÉ Minvielle, Carlos, Técnica Legislativa y Desregulación, Editorial Porrúa, México 2005, pp. 54.

### **III.ii.vi. Principio de buena fe.**

Este principio fue expuesto por el juzgador al mencionar 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.”

La definición de este principio, según el jurista Dirán J. citada por la Jurista Patricia Díaz Rubio, es: “El concepto de buena fe proviene del latín “*buona fides*”, que significa buena felicidad, buen propósito, ausencia de mal en la lealtad o creencia de hacer algo honestamente.”<sup>20</sup>

Al respecto, se estima que la buena fe de los contribuyentes, en esencia deriva de la llamada competencia tributaria, la cual es definida por el Doctor Luis Humberto Delgadillo, y es expuesta en la obra titulada Curso Elemental sobre Derecho Tributario, y es la siguiente: “es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esa materia, que deriva del poder del Estado y se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.”<sup>21</sup>

### **III.ii.vii.Principio de evolución de la ley.**

Se incluye este principio al ser extraído de los razonamientos esbozados en la ejecutoria, y consiste en que el legislador tiene la facultad

---

<sup>20</sup> DÍAZ Rubio, Patricia, El principio de Confianza Legítima en Materia Tributaria, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2014, pp. 67.

<sup>21</sup> SALDAÑA Magallanes, Alejandro S., Curso Elemental sobre Derecho Tributario, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005, pp. 22.

de establecer el sistema tributario, y de ajustar la norma a las cambiantes necesidades de la sociedad y de la realidad; esto es, adoptar la normativa fiscal al contexto económico, tanto nacional como internacional, así como a las necesidades públicas.

En cuanto a este tema, la jurista Sonia Venegas Álvarez cita a Hugo Carrasco Iriarte, lo siguiente: “es necesario revisar el sistema impositivo nacional, evaluando su desarrollo y funcionalidad, tomando como base los principios de justicia consagrados en la Constitución.”.<sup>22</sup>

Aunado a ello, y tal como lo expone el jurista Alberto Carbajal, una de las normas que entrañan un principio de interpretación constitucional se contempla en el artículo 72, inciso f) de la propia constitución, y señala: “En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.”; y añade que existe otro principio de interpretación no legislado, consistente en el de identidad formal y material de la constitución, que se refiere a que todas las normas (salvo la atribución reservada al pueblo respecto al cambio de forma de gobierno), son iguales en jerarquía.

### **III.ii.viii. Principio de irretroactividad de la ley.**

Este principio se invoca en la ejecutoria al exponerse que los actos legislativos, deben analizarse bajo la perspectiva de irretroactividad de normas contemplada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

---

<sup>22</sup>*Ibidem*, pp. 63.

Se estima necesario en primer lugar dar la definición que refiere el jurista Juan Manuel Ortega: “Es la imposibilidad material establecida en el orden jurídico para que se aplique la ley, retrotrayéndola a hechos anteriormente ocurridos.”<sup>23</sup>

Agrega que tratándose de normas en materia tributaria, se puede dar la retroactividad cuando una disposición regula situaciones de fechas anteriores a su entrada en vigor, en cuyo caso sus efectos se retrotraen a fechas anteriores.

Por su parte, la jurista Sonia Venegas Álvarez expone al respecto, de manera puntual que las normas no pueden alterar o modificar los hechos producidos con anterioridad a la entrada en vigor, puesto que en caso de ser así se estaría frente a la transgresión del principio de irretroactividad de la ley.

Es importante exponer la explicación que realiza el jurisconsulto Ignacio Burgoa, dado que claramente refiere que una disposición no debe normar acontecimientos producidos con anterioridad a su entrada en vigor, ya que esos hechos quedan al imperio de la ley anterior; por lo que existe retroactividad cuando se dan efectos reguladores a una norma sobre hechos producidos con antelación a la vigencia de la ley; agrega que se puede dar cuando se impida la supervivencia de una ley anterior, o bien, cuando alterando o afectando un estado jurídico preexistente.

### **III.ii.ix. Principio de derechos adquiridos.**

---

<sup>23</sup> ORTEGA Maldonado Juan Manuel, Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2004, pp. 220.

Este principio se expone en la resolución con la expresión de que los particulares “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”.

Se estima necesario acudir a la definición del principio de derechos adquiridos citada por Patricia Díaz Rubio, la cual se atribuye a Barrero Rodríguez: “aquellos derechos que han entrado a formar parte del patrimonio de quien lo ha adquirido por haberse cumplido los requisitos recogidos por la norma.”<sup>24</sup>

Dicha autora, también explica que para que este principio se actualice, es necesario que se den dos supuestos: a) la adquisición de los supuestos derechos, en cuyo caso es necesario que se actualice la hipótesis normativa pues en caso contrario sólo se tendrían expectativas en la estabilidad de una situación jurídica; y b) una actuación de buena fe del particular, ya que no se pueden proteger si se obtienen *contra legem*.

### **III.ii.x.Principio de irrevocabilidad de resoluciones favorables.**

Este principio es de vital importancia, dado que en la resolución se afirma que aplica sólo a actos administrativos, y consiste en que para ello, la autoridad debe promover juicio contencioso (lesividad) ante el hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa; lo cual se encuentra establecido en el último párrafo del artículo 3, de la Ley Orgánica de dicho Tribunal vigente, el cual determina: “El Tribunal conocerá también de los juicios que

---

<sup>24</sup> *Ibidem*, pp. 106.

promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley.”

Al respecto, la jurista Patricia Díaz Rubio, expone que conforme a la legislación española la autoridad sólo puede revocar actos administrativos favorables en determinados casos sin derecho a indemnización (protección abierta de la confianza legítima), sin embargo, en los casos en que la confianza del afectado en la permanencia del acto sea merecedora de protección, procede una indemnización (protección compensatoria de la confianza legítima); explica que en dicha legislación se prevé para ciertos casos la revocación con efectos retroactivos (en actos de contenido prestacional); y concluye precisando que la protección plena de la confianza legítima, se refiere a la prohibición de revisión y revocación de actos favorables, en cuyo caso existen excepciones y reglas.

### **III.ii.xi.Principio de política fiscal.**

Este principio fue detectado de la ejecutoria en análisis, dado que en ella se expone que el Estado cuenta con los mecanismos “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 cuanto a este tema, se estima necesario sintetizar lo expuesto por la jurista Sonia Venegas Álvarez, cuando explica el sistema de contribuciones y el principio de anualidad presupuestario, en cuyo apartado expone que la actividad financiera es la que el Estado desarrolla a efecto de

allegarse de los medios relativos a los gastos públicos y poder satisfacer sus fines propios, para lo cual se destaca la planeación presupuestaria y su principal instrumento, que es el presupuesto público comprendido por los ingresos y egresos.

Aclara que los ingresos se refieren a la recaudación prevista para el ejercicio fiscal correspondiente, y los egresos consisten en las erogaciones que realiza el Estado para cumplir su sostenimiento, dentro del mismo año; y refiere que el Presupuesto de Egresos de la federación le corresponde examinar, discutir y aprobar a la Cámara de Diputados (artículo 74, fracción IV constitucional<sup>25</sup>); y que previo a ello, el Congreso de la Unión es quien impone las contribuciones necesarias para cubrir dicho presupuesto el cual tiene vigencia de un año.

Respecto a este tópico, la autora concluye que una de las tareas más importantes del Congreso de la Unión es aprobar la Ley de Ingresos (donde se detallan las contribuciones y demás ingresos a favor del Estado), ya que de ese modo diseña el sistema de las contribuciones.

---

<sup>25</sup>**Artículo 74.** Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:(...)

**IV.** Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;

(...)"

### **III.ii.xii. Principio de confianza legítima.**

Este principio es el de mayor importancia, toda vez que constituye la materia de la tesis y ejecutoria en estudio, es el invocado por la quejosa como transgredido; y por ende, el estudio substancial de la ejecutoria gira en torno al mismo, particularmente se aboca a definirlo y precisar sus alcances.

De inicio, se estima pertinente citar la definición de Calmes, que reproduce textualmente la jurista Patricia Díaz Rubio, y que es la siguiente: “aquel principio general del Derecho en virtud del cual algunas expectativas, derivadas de las situaciones de confianza creadas por la conducta o el comportamiento de los poderes públicos, producen efectos jurídicos cuando la confianza cuya protección se demanda prevalece sobre el interés público en la modificación de la conducta o del comportamiento de los poderes públicos.”<sup>26</sup>

Agrega dicha autora que conforme a la legislación de la Unión Europea, el principio de la protección de la confianza legítima es una manifestación subjetiva del principio de seguridad jurídica, y que su eficacia depende de las circunstancias que se dan en cada caso.

Una característica del principio en estudio, según Díaz Rubio, es que “comprende la protección de expectativas legítimas, ya que si en un determinado supuesto se produce un cambio imprevisible para el ciudadano en la línea de conducta de los poderes públicos, éste provocará la

---

<sup>26</sup>*Ibidem.* Pp.103.

conculcación de sus expectativas legítimas. Igualmente, pueden lesionarse sus derechos adquiridos, siempre que el ciudadano haya adquirido los derechos por haberse cumplido los requisitos recogidos en una norma.”<sup>27</sup>

Esta misma autora enlista los requisitos para la aplicación del principio de confianza legítima, según la legislación alemana: 1) la existencia de un acto del Estado conocido por los particulares que genere una situación de confianza (situación normativa como ocurre en la retroactividad, administrativa o judicial); 2) que se dé un cambio en la línea de conducta gubernamental imprevisible para la población, lo que provoca frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza (cuando una norma introduce una modificación inmediata y sin aviso, o ausencia de reglas transitorias adecuadas); 3) en la ponderación del interés de quien reclama, y el interés público, prevalece el primero.

De igual forma expone lo referente al ámbito de aplicación de este principio, conforme a la legislación alemana, el cual dice, que principalmente aplica la protección de la confianza legítima frente a la retroactividad de las normas (en cuyo caso se analiza de manera especial si el supuesto de retroactividad transgrede o no, este principio), así como frente a la revisión y revocación de actos administrativos.

Respecto a la retroactividad de las normas, expone que se pueden distinguir dos supuestos, a saber: la retroactividad auténtica o propia, en cuyo caso la norma de con contenido innovador, siempre es transgresora de este principio, toda vez que sus efectos inciden en situaciones de hecho producidas con anterioridad (sin embargo lo que generalmente se transgrede es el principio de derechos adquiridos); y la

---

<sup>27</sup> *Ibidem*. Pp. 70.

retroactividad en sentido impropio, la norma con contenido innovador incide sobre situaciones no concluidas, por lo que en general no se contraviene el principio de mérito.

Se estima pertinente citar algunas disertaciones realizadas por Pedro José Jorge Coviello, conforme a la doctrina y legislación argentina: “La buena fe es un componente fundamental de la confianza legítima, que debe existir del lado de la persona “confiante””. “Lo que ocurre es que la confianza legítima es una derivación de un valor, la seguridad jurídica, en el que se enfoca la situación específica del particular frente a la actuación de los poderes públicos, y que para su evaluación necesita la concurrencia de la buena fe de éste como componente insoslayable.”.<sup>28</sup>

Finalmente, se estima pertinente sintetizar lo que dicho autor expone respecto al tema de la responsabilidad del Estado por cambios normativos y la confianza legítima, dado que sostiene que es posible sustraer de la confianza legítima la procedencia de la indemnización de los daños que generaban los cambios normativos, lo cual extrajo de la opinión de diversos autores, en el sentido de que la protección de la confianza legítima no impide al legislador modificar la norma para adaptarlas a las exigencias del interés público; sin embargo, sí protege de las alteraciones sensibles de situaciones duraderas legítimamente confiables, dado que en esos casos se debe proporcionar a los afectados el tiempo y medios suficientes para adaptarse a la nueva situación; es decir, este principio protege de modo que “implica una condena de los cambios legislativos bruscos adoptados por sorpresa y sin las cautelas aludidas”<sup>29</sup>. Agrega que

---

<sup>28</sup> COVIELLO, Pedro José Jorge, La protección de la confianza del administrado: Derecho Argentino y Derecho Comparado, Buenos Aires 2004, pp.408.

<sup>29</sup> Ibidem. Pp. 444 y 445.

este principio no puede funcionar por sí solo, sino que se requiere analizar los términos para ello.

#### **IV. ANÁLISIS DE LA TESIS 2a. XXXVII/2017.**

En principio, se estima necesario realizar un análisis de la forma de estudiarse el tema central en la ejecutoria que nos ocupa, en relación a las reglas y principios involucrados en dicha resolución.

##### **IV.i. Reglas y principios involucrados.**

De acuerdo a las características generales de las reglas, se estima que en la ejecutoria no se involucraron, además de las tildadas de inconstitucionalidad.

En efecto, no se aprecia que se hayan utilizado reglas que establezcan supuestos de hecho y consecuencias jurídicas, toda vez que el objetivo principal fue definir a la confianza legítima, lo cual se construyó en base al estudio de diversos principios, concluyéndose que se considera como una manifestación del derecho a la seguridad jurídica, a fin de no dejar al gobernado en situación de incertidumbre jurídica; y consiste en que los poderes públicos no pueden modificar sus actos de forma imprevisible e intempestiva, salvo el supuesto en que así lo exija el interés público, dado que previo a ello, se creó confianza de estabilidad en la persona interesada.

Para llegar a tal conclusión, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se sustentó principalmente en lo dispuesto en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en la doctrina especializada, y los pronunciamientos realizados por el Tribunal Administrativo-Contencioso de Berlín, Alemania, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, el Tribunal Supremo

Español, y el Tribunal Constitucional de España, en diversas resoluciones y jurisprudencia.

Finalmente, se realiza una distinción en la aplicación del principio de la confianza legítima en el sistema jurídico mexicano, respecto de actos administrativos y actos legislativos.

Y por ello se declara infundado el argumento estudiado en el que se tildaban de inconstitucionales los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; bajo la consideración de 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.

De lo anterior, se aprecia que al determinar que el principio de confianza legítima consiste en que los poderes públicos no pueden modificar sus actos de forma imprevisible e intempestiva, dado que previo a ello, se creó confianza de estabilidad en la persona interesada; no se realizó análisis alguno sobre supuestos de hechos específicos y mucho menos consecuencias jurídicas, dado que tales postulados se obtuvieron de la doctrina y jurisprudencia de los derechos alemán, español y de la Unión Europea, dado que no se señaló algún dispositivo jurídico aplicable al caso concreto en el que se establezcan esos parámetros.

Al respecto, considero que no se actualiza alguna controversia entre normas aplicables a un supuesto que pudiera resolverse mediante la premisa de la norma posterior y la norma especial vs la anterior y general;

toda vez que se expone que la confianza legítima, se considera como una manifestación del derecho a la seguridad jurídica reconocido en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin que se exponga la existencia de un diverso instrumento jurídico que contenga una disposición contraria a la noción que se precisa de la confianza legítima.

Por tanto, no se aprecia que se hubiese resuelto algún conflicto de normas o derechos, mediante la premisa de la norma posterior y la norma especial contra la anterior y general; ello, toda vez que ambos artículos se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y se indica que de ambos se desprende el derecho a la seguridad jurídica.

En la ejecutoria no se resolvió acerca de aplicación de reglas establecidas dentro del marco de lo fáctico y realizable; ello es así, toda vez que se afirma que la confianza legítima es considerada como una manifestación del derecho a la seguridad jurídica, a fin de no dejar al gobernado en situación de incertidumbre jurídica; y consiste en que los poderes públicos no pueden modificar sus actos de forma imprevisible e intempestiva, salvo el supuesto en que así lo exija el interés público, dado que previo a ello, se creó confianza de estabilidad en la persona interesada, para evitar la arbitrariedad o exceso de las autoridades, de ahí que la conclusión no surge de un estudio de hechos en concreto.

Máxime que, como se ha expuesto, la conclusión alcanzada se obtuvo principalmente de la doctrina y jurisprudencia de los derechos alemán, español y de la Unión Europea, ya que los artículos 14 y 16 de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se hace reconocimiento expreso de la confianza legítima.

Se estima que no se analizaron reglas con alto grado de precisión, dado que la *litis* de la parte conducente de la ejecutoria, no se realizó sobre las disposiciones contenidas en los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del uno de enero de dos mil catorce, por ello se estima que el estudio se centró en la ponderación de principios previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin realizarse un específico del contenido de reglas, sino que los principios vinculados con la confianza legítima, que desprendieron de la doctrina y jurisprudencia de los derechos alemán, español y de la Unión Europea.

Finalmente, cabe señalar que no se realizó el estudio de reglas que prevén algún comportamiento concreto y determinado, ya que se reitera, el tema central fue definir el principio de confianza legítima y determinar si aplica para actos legislativos.

Por el contrario, se aprecia que sí se analizaron principios, como mandatos de optimización, entendidos como: *“normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”*; lo cual fue definido por Robert Alexy en su obra Teoría de los Derechos Fundamentales en supágina 86, cuya cita la realiza Gloria Patricia Lopera Mesa en su obra Los Derechos Fundamentales como Mandatos de Optimización.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup><http://www.cervantesvirtual.com/downloadPdf/los-derechos-fundamentales-como-mandatos-de-optimizacion-0/?bcsi-ac-7729922b0e0ad8f9=27DD46DA0000005hUslAeVhmIVajYbqc/hpVZpJwZ7BAAAABQAAAOpjtACAcAAAAAAAJB5AQA=>

Considero que contiene el principioprincipal consistente en la confianza legítima, el cual indica en la resolución, deriva de la seguridad jurídica, reconocido en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual tutela la prerrogativa del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, en un estado de indefensión; y que, 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.

#### **IV.ii. Sustento jurídico de la ejecutoria.**

En primer lugar, observo que no se realizó una interpretación gramatical de los artículos 14 y 16 constitucionales, a efecto de señalar con precisión el contenido de los mismos, de los cuales se desprende la descripción del principio de confianza legítima que se expone en la ejecutoria; es decir, no se realizó un análisis puntual a efecto de exponer con claridad la expresión o expresiones contenidas en dichos numerales de los cuales se derivan las características de dicho principio, lo cual considero necesario a fin de sustentar con toda certeza esta tesis.

Por otra parte, estimo necesario destacar que en la ejecutoria se inicia el estudio, haciendo referencia a la forma en que la "mayor parte de la doctrina especializada", analiza el principio de confianza legítima en el derecho administrativo alemán, así como los pronunciamientos realizados por el Tribunal Administrativo-Contencioso de Berlín, Alemania, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, el Tribunal Supremo Español, y el Tribunal Constitucional de España, en diversas resoluciones y jurisprudencia, respecto a este principio.

De tal modo, después de reproducir diversas porciones de resoluciones y jurisprudencias, llega a las siguientes conclusiones o afirmaciones:

- Que el principio de confianza legítima ha sido denominado por la jurisprudencia alemana, como una protección frente a las expectativas legítimas de los administrados, generadas mediante los actos reiterados de la administración; así como una noción derivada de la seguridad jurídica, consecuencia de los valores propios del Estado de derecho.
- 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.
- 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.
- Para 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.

➤ Que en España, no se entiende al principio de confianza legítima como un obstáculo para la evolución y modificación de la normatividad jurídica aplicable, dado que 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.

➤ Asimismo, dicho Tribunal 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.

➤ 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.

Al respecto es conveniente señalar que, como se ha expuesto en este trabajo, a través del método de investigación comparado se realizan operaciones lógicas de análisis y de síntesis de instituciones jurídicas respecto de las cuales exista cierto contraste, y que de ello surge una valoración crítica que contiene el juicio comparativo; sin embargo, en la ejecutoria que se analiza no se aprecia que se hayan realizado dichas operaciones, dado que las primeras conclusiones se limitaron a sintetizar los razonamientos y criterios transcritos, sin efectuar alguna comparación con la legislación nacional.

En efecto, a fin de sustentar la resolución con disposiciones, resoluciones, criterios o doctrina relativas a legislación extranjera, era indispensable que se efectuara, en efecto un comparativo con el sistema jurídico mexicano, a fin de determinar con precisión el contraste existente respecto a la confianza legítima, lo cual no ocurrió, ya que se limitó a exponer que “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.”.

Lo cual es insuficiente a mi parecer, toda vez que no se realizó comparativo alguno a fin de establecer las diferencias y puntos en común, para determinar finalmente la forma y parte específica que serviría de sustento a la ejecutoria.

En consecuencia de esas dos observaciones, se desprende que en la resolución, se indica que en diversos criterios, la 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, tutela el derecho del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, su estado de indefensión, citando dos tesis para ello.

Posteriormente se concluye: “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.”; lo cual se advierte, se extrajo de la doctrina y jurisprudencia de los derechos alemán, español y de la Unión Europea que describió anteriormente; sin realizar algún estudio o análisis de los motivos por los cuales adoptó la definición y características del principio de confianza legítima al sistema jurídico mexicano.

De igual forma, se indica en la ejecutoria que 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; y determina que en cuanto a actos legislativos, el principio de confianza legítima debe invocarse, únicamente 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 sustenta en las siguientes consideraciones:

➤ Pretender tutelar meras expectativas de derecho contra los actos legislativos equivaldría a la 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.

➤ En el ámbito tributario, su diseño por vía de leyes es facultad del Congreso de la Unión y, por ende, conlleva un margen amplio de libertad de configuración, de modo que no existe un derecho constitucionalmente tutelado para que el sistema tributario permanezca inmodificable y estático, sino por el contrario resulta indispensable para el poder público adaptar la normativa fiscal al contexto económico, tanto nacional e internacional, así como a las necesidades públicas.

➤ 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 para sostener los gastos públicos en criterios de solidaridad.

➤ La confianza legítima no tiene el alcance de oponer al legislador meras expectativas de derecho para cuestionar la regularidad constitucional de los actos en los que se determina el establecimiento, modificación o supresión de regulaciones en materia de contribuciones, debido a la imposibilidad del contribuyente de contar con la esperanza de que una tasa, tarifa e incluso un régimen de tributación permanezcan inmodificables hacia el futuro.

Al respecto, observo que se concluye que el principio de confianza legítima debe invocarse, únicamente 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; sin embargo, no se realiza un estudio de los matices y formas en que puede transgredirse la irretroactividad en actos legislativos.

Lo anterior era necesario, puesto que como se ha expuesto en el presente trabajo, una disposición no debe normar acontecimientos producidos con anterioridad a su entrada en vigor, ya que esos hechos quedan al imperio de la ley anterior; existe retroactividad cuando se dan efectos reguladores a una norma sobre hechos producidos con antelación a la vigencia de la ley; y se puede dar cuando se impida la supervivencia de una ley anterior, o bien, cuando alterando o afectando un estado jurídico preexistente; de ahí que, se debió realizar un pronunciamiento más a fondo, a fin de dilucidar si era necesario o no analizar si la reforma materia de estudio contravenía o no, el principio de confianza legítima bajo la perspectiva de irretroactividad de normas.

Aunado a ello, se afirma en la ejecutoria que 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; sin embargo, también se puntualiza la facultad legislativa se encuentra supeditada a no vulnerar los derechos humanos reconocidos en la constitución mexicana y en los tratados internacionales de los que el estado Mexicano sea parte.

En esa virtud, considero que no se sustenta la determinación de que el hecho de que las normas tributarias tienen un fin de interés público que es preponderante al interés particular de cada contribuyente antes mencionada, sea una causa de impedimento de analizar si el acto legislativo vulnera, o no, los derechos humanos reconocidos en la constitución mexicana y en los tratados internacionales de los que el estado Mexicano sea parte; bajo la perspectiva del principio de confianza legítima

Tampoco, en mi opinión, sustenta la afirmación consistente en que la confianza legítima no tiene el alcance de oponer al legislador meras expectativas de derecho para cuestionar la regularidad constitucional de los actos en los que se determina el establecimiento, modificación o supresión de regulaciones en materia de contribuciones, debido a la imposibilidad del contribuyente de contar con la esperanza de que una tasa, tarifa e incluso un régimen de tributación permanezcan inmodificables hacia el futuro.

Lo anterior, toda vez que en un principio, se reconoció en la ejecutoria que la confianza legítima constituye una prohibición de arbitrariedad o exceso del Estado, 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; por tanto, este principio no impide al Estado modificar un acto (como el legislativo), sino que a través del mismo se procura que dicho cambio no sea arbitrario, es decir, que se encuentre justificado por así exigirlo el interés público.

En efecto, si en principio el juzgador reconoció la presencia del principio de confianza legítima dentro del sistema mexicano, precisando que el mismo adquiere ciertos matices dependiendo si se trataba de actos administrativos o legislativos; entonces debió puntualizar en qué consisten los matices, y en su caso estudiar cada uno de ellos, es decir, analizar si la reforma cuestionada por la parte quejosa, se realizó de forma arbitraria bajo el principio de confianza legítima, o no, conforme a los límites constitucionales y legales aplicables a los actos legislativos.

Principio de economía; sustraído de los argumentos invocados por la parte quejosa, consistente en que los cambios relativos a las obligaciones tributarias no deben impactar de forma negativa a los proyectos financieros, de negocios o empresariales de los contribuyentes.

Por otra parte, se aprecia que analizó de manera insuficientes los principios de estabilidad jurídica; buena fe; evolución de la ley; irretroactividad de la ley; derechos adquiridos; irrevocabilidad de resoluciones favorables; jerarquía normativa; y de política fiscal; ello, puesto que se analizaron de manera genérica y bajo la óptica de que la confianza legítima en relación a actos legislativos, tiene como finalidad impedir al Estado realizar los cambios y modificaciones en materia tributaria, siendo que ello no es así, sino que el objetivo de dicho principio es que esos y otros actos, se realicen sin incurrir en arbitrariedades.

Por ende, estimo que la ejecutoria no se sustenta debidamente, toda vez que no realiza un estudio de dichos principios, bajo una perspectiva de proteger el principio de confianza legítima; aunado a que soslaya el principio de economía invocado por la parte quejosa, y el tema relativo a las reglas transitorias, en relación a dicho principio.

Además, en mi opinión, en la ejecutoria en estudio se da por hecho de manera tácita, que los actos legislativos se apegan a los principios y reglas que se desprenden del artículo 31, fracción IV constitucional, que no vulneran derechos humanos, que se apegan debidamente al principio de política fiscal; dado que no se analizó si ello aconteció en relación a los actos tildados de inconstitucionales, aunado a que refiere que únicamente aplica el principio de confianza legítima en actos legislativos, en relación a la retroactividad, el cual tampoco fue analizado al caso concreto.

En efecto, si el órgano juzgador estableció que el principio de confianza legítima deriva de los artículos 14 y 16 constitucionales, y que ésta constituye una manifestación del principio de seguridad jurídica (confianza en la estabilidad de los actos del poder público), a fin de prohibir la arbitrariedad o el exceso, de la actuación de la autoridad, y que no pueden modificarse de forma imprevisible e intempestiva, salvo el supuesto en que así lo exija el interés público; entonces, se debió sustentar debida y suficientemente la decisión de limitar este principio a la cuestión de irretroactividad para actos legislativos.

En efecto, el principio de irretroactividad se encuentra contemplado de manera específica en la constitución, como se ha precisado; razón por la cual, estimo que la Sala, prácticamente hace

inaplicable el principio de confianza legítima en actos legislativos, y tal cuestión no se sustenta suficientemente.

Lo anterior considero así, ya que los razonamientos expuestos en relación a los actos legislativos se dirigen a sostener que no se pueden tutelar meras expectativas de derecho en contra de dichos actos, dado que ello inmovilizaría la facultad del poder legislativo de ajustar la norma a las necesidades de la sociedad y de la realidad, la cual es indispensable en materia tributaria a fin de sufragar los gastos públicos; sin embargo, el principio de confianza legítima, como se expone en la ejecutoria, no tiene como finalidad exclusiva o únicamente, la de frenar la actuación de los poderes públicos, sino prohibir la arbitrariedad o el exceso, de su actuación, y que no se modifiquen sus actos (favorables) de forma imprevisible e intempestiva.

En esa tesitura, la determinación consistente en que no el principio de confianza legítima, no tiene el alcance de tutelar meras expectativas de derecho en contra de actos legislativos, bajo la consideración de que ello inmovilizaría la facultad de ajustar la normatividad, carece de sustento, dado que dicho principio no pretende inmovilizar o impedir los actos de autoridad, sino evitar que se realicen arbitrariamente, y en caso de que actos favorables, que no se modifiquen de forma imprevisible e intempestiva.

De ahí que en mi opinión, no se encuentra debidamente soportada la determinación antes precisada, ya que se perdió de vista que el punto a dilucidar era, si la reforma a los artículos en cuestión, se realizó sin transgredir el principio de confianza legítima, es decir, si el cambio

realmente obedeció a una exigencia del interés público, y si las modificaciones que se originaron con dicha reforma fue intempestiva, o no.

En conclusión a lo antes expuesto, considero que la ejecutoria en estudio no se encuentra suficientemente soportada.

#### **IV.iii. Estudio de la ejecutoria conforme a los parámetros analizados.**

A fin de dilucidar si en mi opinión, la ejecutoria se encuentra adecuada a los parámetros explicados en el presente trabajo, estimo necesario, acudir a la definición que se determinó en la propia ejecutoria, y se plasmó textualmente en la tesis en estudio: “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.”

En cuanto a la definición, considero es correcta, toda vez que si bien no se justificó de manera puntual; lo cierto es, que dicho principio no se encuentra expresamente definido en la legislación mexicana, aunado a que los conceptos extraídos del derecho extranjero, no se contraponen con lo previsto los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Y también estimo adecuado que en la ejecutoria se determine que la confianza legítima adquiere diversos matices dependiendo de si se pretende invocar frente a actos administrativos o actos legislativos; ello, toda vez que sí existe una gran diferencia entre dichos actos, puesto que en relación a los actos administrativos (favorables para los particulares) las autoridades no cuentan, en términos generales, con las facultades para revocarlos, y por tanto, como se expuso en la ejecutoria, cuando una autoridad pretenda la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, deberá promover juicio contencioso ante el hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, mediante juicio de lesividad; de ahí se desprende la imposibilidad de legal de hacerlo por cuenta propia.

Y por ende, tratándose de actos administrativos, el principio de confianza legítima, consiste en primera instancia en la prohibición de actos de los poderes públicos que atenten en contra de la confianza creada en una persona interesada, y en dado caso, que no se haga de forma arbitraria o con exceso.

Sin embargo, tratándose de actos legislativos, como se expone en la ejecutoria, el poder legislativo cuenta con todas las facultades para expedir y modificar la normatividad tributaria; sin que se advierta impedimento para ello, sino límites constitucionales para ello; razón por la cual, estimo que contrario a lo que se determina en la ejecutoria, que el principio de confianza legítima no se limita al principio de irretroactividad de la ley, sino que consiste en la prohibición de la arbitrariedad o del exceso, en relación a la confianza en la estabilidad de sus actos que se ha creado en el contribuyente.

Por tanto, dicho principio tiene como objetivo evitar que se modifique de forma imprevisible e intempestiva un régimen determinado, y que encuentre justificación en una necesidad del interés público.

Por tanto, estimo que no es adecuada la conclusión de la ejecutoria, ya que se parte de la idea de que el principio de confianza legítima respecto a actos legislativos tributarios, consiste en impedir al poder encargado de ello de realizar cambios, modificaciones, y en general realizar los ajustes normativos a fin de lograr un desarrollo en materia tributaria para sufragar el gasto público; siendo que, de conformidad con la misma definición que se realiza en la resolución, el principio en cuestión no tiene como finalidad la inmovilización del poder legislativo, sino que su actuación se encuentre dentro de los límites y parámetros aplicables, bajo la óptica de la confianza legítima.

Y por tanto, considero que sí se debió realizar el estudio de la constitucionalidad de los actos legislativos cuestionados, en relación al principio de confianza legítima, máxime que lo que la quejosa plantea principalmente es la contravención al principio de economía en relación a la repercusión negativa que tendrá su actividad productiva; así como las reglas transitorias bajo la óptica de que son indebidas, al no considerarse el cambio imprevisible e intempestivo; lo cual considero sí son cuestiones relacionadas con el principio de confianza legítima en materia de actos legislativos.

Al respecto, estimo que en la ejecutoria al señalarse que el principio en comento no tutela meras expectativas de derecho contra actos legislativos, se pierde de vista que el derecho que protege, y que invoca la parte quejosa, no es un supuesto “derecho adquirido a pagar siempre sobre

una misma base gravable o tasa”; sino el derecho de que toda actuación de autoridad que invada la esfera del gobernado respecto a la confianza creada en él, en relación a la estabilidad de sus actos, se justifique con una exigencia del interés público, se lleve a cabo sin arbitrariedades y que la modificación no se realice de manera imprevisible e intempestiva.

Lo anterior, dado que en la propia ejecutoria, se señalaron los argumentos invocados por la parte quejosa en relación a la transgresión del principio de confianza legítima, los cuales son, en esencia, los siguientes:

- 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
  
- El principio de confianza legítima 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, sorprendidos e imprevisibles que alteren la esfera jurídica de los gobernados.

- Se invocó 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.
  
- 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.
  
- El 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.
  
- Ello atenta contra el principio de protección y confianza legítima, el cual obliga a no cambiar las condiciones de dichos actos, con la finalidad de proteger a los gobernados de decisiones arbitrarias e inesperadas que pudieran violentar su seguridad jurídica y causar incertidumbre.
  
- Que 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.

Como queda evidenciado, la *litis* en relación a la contravención del principio de confianza legítima, no versaba sobre el supuesto “derecho adquirido a pagar siempre sobre una misma base gravable o tasa”, sino a que la modificación legislativa, se hubiese realizado sin arbitrariedades, que no hubiese sido impuesta de manera inesperada e imprevisible, y que por ende, que afecta la esfera jurídica de los gobernados.

Estimo que el órgano juzgador, enfocó el tema en relación a la facultad del poder legislativo de ajustar la norma tributaria a las necesidades de la sociedad, aunque tal ajuste represente un menoscabo en el patrimonio de los gobernados, lo cual a mi parecer tiene relación directa con la materia de estudio en la primer parte de la ejecutoria donde se analizó la constitucionalidad de la esencia de la nueva norma al analizarse substancialmente el respeto a los principios de equidad y proporcionalidad de la contribución, dado que si se cumplen dichos tributos, es evidente que el ajuste a la norma fue justificado.

Sin embargo, en mi opinión, tal facultad no se encontraba cuestionada en este apartado, sino la forma en que se dio la modificación normativa, como se ha dicho, el estudio que requiere este tipo de cuestionamiento, es desde una perspectiva en la que se realice la situación jurídica en materia tributaria de los contribuyentes pertenecientes al régimen de que se trata, antes del cambio, y posterior a éste, puntualizando las consecuencias que traerá la nueva disposición tanto en materia tributaria como económica, así como la reglamentación transitoria de la nueva disposición, si se contempla dicho régimen, o no, en cuyo caso resolver si

era necesario; y en el supuesto de que sí se establezca, analizar si el mismo es adecuado, o no, a fin de dilucidar si el cambio fue intempestivo, y por tanto, si se transgredió el principio de confianza legítima.

Por tanto, estimo que el derecho reclamado por la parte quejosa no se trataba de una expectativa de derecho, ni mucho menos se trataba del supuesto “derecho adquirido a pagar siempre sobre una misma base gravable o tasa”; de ahí que disiento de la conclusión determinada en la ejecutoria en estudio, en el sentido de que, tratándose de actos legislativos, el principio de confianza legítima debe invocarse, únicamente bajo la perspectiva de irretroactividad de normas,

Finalmente, y de conformidad con lo expuesto en el capítulo III de este trabajo relativo al análisis doctrinal, estimo indebida la determinación de la ejecutoria, dado que en mi opinión se debieron analizar los siguientes principios a fin de determinar si el acto reclamado transgredía o no, el principio de confianza legítima, y por ende, si el mismo es constitucional, o no, ello exclusivamente en relación a la situación tributaria con anterioridad a la reforma, y con posterioridad (no implica un análisis de las disposiciones de fondo); dichos principios se explican a continuación:

- Principio de estabilidad jurídica; al respecto, se debió analizar si el acto reclamado, fue debidamente claro y apegado a derecho, respecto a la vigencia, las reglas derogatorias, tomando en consideración la situación fiscal de los contribuyentes con anterioridad a la modificación, y la forma en que repercutiría, particularmente si se previó un régimen transitorio, y si el mismo resulta apegado a derecho; a fin de

dilucidar si el contenido de la reforma y los tiempos para ello, no obedeció a un actuar arbitrario o excesivo.

➤ Principio de generalidad, debió ser analizada en relación a las obligaciones adicionales o novedosas, a cargo de los contribuyentes con motivo específico de la reforma, cumple con este principio; es decir, si no representa un desequilibrio para un sector productivo en particular de manera caprichosa.

➤ Principio de jerarquía normativa, en relación a verificar si, la modificación del régimen en cuestión, vulnera derechos humanos reconocidos en la constitución mexicana y en los tratados internacionales de los que el estado Mexicano sea parte.

➤ Principio de economía, fundamental en el asunto resuelto en la ejecutoria, ya que se sustrae de los argumentos invocados por la parte quejosa, consistente en que los cambios relativos a las obligaciones tributarias no deben impactar de forma negativa a los proyectos financieros, de negocios o empresariales de los contribuyentes; máxime que una de las causas de que se considere que un impuesto es antieconómico, según Adam Smith, es que las contribuciones sean imprevistas y altas a la industria, que desaniman a los inversionistas; ya que en esos casos puede desalentar el trabajo, el ahorro y la productividad, lo que ocasiona el empobrecimiento general de la nación; máxime que tal problemática surge principalmente por gobernantes carentes de conocimientos, que por error creen que elevar cargas impositivas automáticamente tendrán

una mayor recaudación, soslayando la capacidad económica real de los contribuyentes.

➤ Principio de buena fe, esto es, analizar si los actos reclamados contravienen la esperanza propiciada por la razonable estabilidad de las decisiones del poder público y, a partir de las cuales, los contribuyentes han ejercido determinadas conductas, particularmente su actividad comercial.

➤ Principio de evolución de la ley, dado que es necesario revisar el sistema impositivo nacional, evaluando su desarrollo y funcionalidad, tomando como base los principios de justicia consagrados en la Constitución; además, analizar si existe una reglamentación transitoria de la nueva disposición, o no, en cuyo caso resolver si era necesario; y en el supuesto de que sí se establezca, analizar si el mismo es adecuado, o no, a fin de dilucidar si el cambio fue intempestivo, y por tanto, si se transgredió el principio de confianza legítima.

➤ Principio de irretroactividad de la ley, puesto que tal y como se expone en la ejecutoria los actos legislativos, deben analizarse bajo la perspectiva de irretroactividad de normas contemplada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

➤ Principio de derechos adquiridos, al respecto, el estudio debe circunscribirse a la expectativa de derechos de tributar

conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de las disposiciones cuestionadas.

➤ Principio de política fiscal, verificar si en efecto, el acto reclamado se encuentra justificado, y que su objetivo fue para proveer lo necesario para el desarrollo económico, justo y adecuado de la población, conforme a derecho, y analizar si no se realizó de manera arbitraria.

## **V. CONCLUSIONES.**

Finalmente, una vez realizado el análisis anterior, tomando en cuenta las reglas y principios analizados, la doctrina expuesta, los preceptos constitucionales, así como los razonamientos contenidos en la ejecutoria relativos a la tesis que se estudia, se procede a puntualizar las conclusiones arribadas por el suscrito:

➤ En la ejecutoria no se realizó una interpretación gramatical de los artículos 14 y 16 constitucionales, a efecto de señalar con precisión el contenido de los mismos, de los cuales se desprende la descripción del principio de confianza legítima que se expone en la ejecutoria; es decir, no se realizó un análisis puntual a efecto de exponer con claridad la expresión o expresiones contenidas en dichos numerales de los cuales se derivan las características de dicho principio, lo cual considero necesario a fin de sustentar con toda certeza esta tesis.

➤ En la resolución se analiza el principio de confianza legítima en relación a lo que se ha dicho de ella en la doctrina en el derecho administrativo alemán, así como los pronunciamientos realizados por el Tribunal Administrativo-Contencioso de Berlín, Alemania, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, el Tribunal Supremo Español, y el Tribunal Constitucional de España, en diversas resoluciones y jurisprudencia, respecto a este principio; sin realizarse comparativo alguno a fin de establecer las diferencias y puntos en común, para determinar finalmente la forma y parte específica que serviría de sustento a la ejecutoria, y aplicable al sistema jurídico mexicano.

➤ No obstante, estimo correcta la definición que se realiza en la ejecutoria del principio de confianza legítima, toda vez que si bien no se justificó de manera puntual; lo cierto es, que los conceptos extraídos del derecho extranjero, no se contraponen con lo previsto los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y al no encontrarse expresamente definido en la legislación mexicana; no advierto impedimento para que se tomen esos parámetros.

➤ Se indica en la ejecutoria que 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; lo cual estimo correcto, dado que esos dos tipos de actos tienen una

naturaleza jurídica distinta y especial, por lo que dicho principio debe ser analizado bajo la regulación de cada uno de ellos.

➤ No obstante lo anterior, considero que se realiza un estudio específico de los matices entre actos administrativos y legislativos.

➤ No se especifica la, o las formas en que puede transgredirse la irretroactividad en actos legislativos, en atención al principio de confianza legítima; lo cual era indispensable a fin de dilucidar si dicho principio fue respetado en el caso sometido a estudio, o no.

➤ Estimo que no se sustenta la afirmación consistente en que el principio de confianza legítima respecto a actos legislativos, sólo opera respecto al principio de irretroactividad; toda vez que, también se puntualiza la facultad legislativa se encuentra supeditada a no vulnerar los derechos humanos reconocidos en la constitución mexicana y en los tratados internacionales de los que el estado Mexicano sea parte.

➤ En mi opinión, no se sustenta la afirmación consistente en que la confianza legítima no tiene el alcance de oponer al legislador meras expectativas de derecho (la esperanza de que una tasa, tarifa e incluso un régimen de tributación permanezcan inmodificables hacia el futuro); toda vez que se reconoce en la ejecutoria que la confianza legítima constituye una prohibición de arbitrariedad o exceso del Estado, 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; por tanto, este principio no impide al Estado modificar un acto (como el legislativo), sino que a través del mismo se procura que dicho cambio no sea arbitrario, es decir, que se encuentre justificado por así exigirlo el interés público.

➤ Se analizó de manera insuficientes los principios de estabilidad jurídica; buena fe; evolución de la ley; irretroactividad de la ley; derechos adquiridos; irrevocabilidad de resoluciones favorables; jerarquía normativa; y de política fiscal; ello, puesto que se analizaron de manera genérica y bajo la óptica de que la confianza legítima en relación a actos legislativos, tiene como finalidad impedir al Estado realizar los cambios y modificaciones en materia tributaria, siendo que ello no es así, sino que el objetivo de dicho principio es que esos y otros actos, se realicen sin incurrir en arbitrariedades.

➤ No se encuentra debidamente soportada la determinación de la ejecutoria, ya que se perdió de vista que el punto a dilucidar era, si la reforma a los artículos en cuestión, se realizó sin transgredir el principio de confianza legítima, es decir, si el cambio realmente obedeció a una exigencia del interés público, y si las modificaciones que se originaron con dicha reforma fue intempestiva, o no.

➤ Considero que sí se debió realizar el estudio de la constitucionalidad de los actos legislativos cuestionados, en

relación al principio de confianza legítima, máxime que lo que la quejosa plantea principalmente es la contravención al principio de economía en relación a la repercusión negativa que tendrá su actividad productiva; así como las reglas transitorias bajo la óptica de que son indebidas, al no considerarse el cambio imprevisible e intempestivo; lo cual considero sí son cuestiones relacionadas con el principio de confianza legítima en materia de actos legislativos.

➤ En la ejecutoria se pierde de vista que el derecho que protege, y que invoca la parte quejosa, no es un supuesto “derecho adquirido a pagar siempre sobre una misma base gravable o tasa”; sino el derecho de que toda actuación de autoridad que invada la esfera del gobernado respecto a la confianza creada en él, en relación a la estabilidad de sus actos, se justifique con una exigencia del interés público, se lleve a cabo sin arbitrariedades y que la modificación no se realice de manera imprevisible e intempestiva.

➤ En mi opinión se debieron analizar los siguientes principios a fin de determinar si el acto reclamado transgredía o no, el principio de confianza legítima, y por ende, si el mismo es constitucional, o no, ello exclusivamente en relación a la situación tributaria con anterioridad a la reforma, y con posterioridad (no implica un análisis de las disposiciones de fondo).

➤ Los principios que se debieron analizar bajo la perspectiva del principio de confianza legítima, son: de

estabilidad jurídica; de generalidad; de jerarquía normativa; de economía; de buena fe; de evolución de la ley; de irretroactividad de la ley; de derechos adquiridos; y, de política fiscal.

## **VI. BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES DE INFORMACIÓN.**

BRAVO PERALTA, M. Virgilio, ISLAS COLÍN, Alfredo, Argumentación e Interpretación Jurídica, Editorial Porrúa y Tecnológico de Monterrey, México, 2010.

BURGOA O., Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2003.

BURGOA O., Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, México, 2004.

CARBAJAL, Juan Alberto, Tratado de Derecho Constitucional, Editorial Porrúa, México, 2002.

CARBONEL, Miguel, Los Derechos Fundamentales en México, Universidad Autónoma de México, Editorial Porrúa, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2004.

CÁRDENAS GRACIA, Jaime, Manual de argumentación jurídica, editorial Porrúa, México, 2016.

CÁRDENAS Elizondo, Francisco, Introducción al Estudio del Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México, 2004.

COVIELLO, Pedro José Jorge, La protección de la confianza del administrado: Derecho Argentino y Derecho Comparado, Buenos Aires 2004.

DÍAZ Rubio, Patricia, El principio de Confianza Legítima en Materia Tributaria, editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2014.

HALLIVIS PELAYO, Manuel, Teoría General de la Interpretación, editorial Porrúa, México, 2012.

LOPERA Mesa, Gloria Patricia, Los Derechos Fundamentales como Mandatos de Optimización, ([https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10036/1/Doxa\\_27\\_08.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10036/1/Doxa_27_08.pdf)).

ORTEGA Maldonado, Juan Manuel, Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2004.

PONCE GÓMEZ, Francisco, PONCE CASTILLO, Rodolfo, Derecho Fiscal, Editorial Limusa, Grupo Noriega Editores, México, 2010.

SAMPÉ Minvielle, Carlos, Técnica Legislativa y Desregulación, Editorial Porrúa, México 2005.

SALDAÑA Magallanes, Alejandro S., Curso Elemental sobre Derecho Tributario, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2005.

VALENZUELA Reyes, María Delgadina, Métodos y Técnicas de Investigación. Proyecto y Tesis de grado en Derecho, Editorial Porrúa, México, 2015.

VENEGAS Álvarez, Sonia, Derecho Fiscal, Universidad Autónoma de México, México, 2010.

WITKER V., Jorge (compilador), Antología de estudios sobre la investigación jurídica, Universidad Nacional Autónoma de México (Lecturas Universitarias), México, 1978.

ZAMUDIO Urbano, Rigoberto, Sistema Tributario en México, Editorial Porrúa, México 2005.