



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

“Tutela y forma en la que se vulnera el principio de protección de confianza
legítima”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Presenta el

Lic. Jesús Rodrigo Antonio Mejía Ornelas

Director de Tesis

Dr. Juan Manuel Otero Varela

Índice

Índice	1
Introducción	3
Principios involucrados	5
Transcripción de tesis y ejecutoria	6
a) Tesis analizada.....	6
b) Ejecutoria del amparo directo 241/2012-II.....	8
Análisis doctrinal	36
1.- Principio de seguridad jurídica.....	36
2.- Principio de protección de la confianza legítima	47
3.- Principio de buena fe	57
4.- Principio de interdicción de la arbitrariedad	64
5.- Principio de irretroactividad	66
Análisis de la tesis en estudio.....	69
Conclusiones	84
Bibliografía	86

Introducción

Existe la necesidad de conocer los diversos principios que emanan tanto de nuestra Constitución, como del ordenamiento y sistema jurídico mexicano, con el fin de preservar el Estado de Derecho y, así, delimitar los actos de los poderes públicos que puedan ocasionar algún tipo de perjuicio o inseguridad jurídica a los gobernados.

Dichos principios, en mayor medida, se encuentran señalados de manera expresa en la Ley fundamental, sin embargo, muchos otros son recogidos de la interpretación armónica y análisis de otros principios, así como de la doctrina tanto nacional como extranjera.

Lo que resulta importante, es que estos principios pueden ser utilizados para hacerlos valer frente a posibles arbitrariedades por parte de cualquier autoridad o poder público, con el fin de preservar los derechos humanos de los particulares y brindar la mayor certeza jurídica posible en todo tipo de relaciones jurídicas.

En el presente trabajo se analiza un caso en el que, del análisis a una ejecutoria y tesis aislada, se desprenden una serie de principios jurídicos que han sido abordados de manera escasa en la doctrina mexicana, y, por ende, tanto en el litigio como en el actuar judicial en los diversos Tribunales de nuestro país.

Estos principios cobran relevancia en el derecho mexicano tributario, toda vez que pretenden regular el actuar tanto de las autoridades fiscales, como de los poderes legislativo y judicial, sentando precedentes importantes los cuales derivan en mayor medida del derecho administrativo y del derecho constitucional.

En primer lugar, se aborda el principio de seguridad jurídica de manera concisa, no pretendiendo hacer un tratado o análisis exhaustivo de dicho tema, ya que esto rebasaría el objetivo del presente estudio. Asimismo, se menciona la interrelación que guarda con el principio de legalidad.

En segundo plano, se analiza el principio de confianza legítima, el cual es reciente su estudio en nuestro sistema jurídico, siendo de trascendencia su análisis y su incorporación a nuestros criterios judiciales y, de ser posible, a nuestro ordenamiento jurídico.

En tercer lugar, se aborda el principio de la buena fe, el cual es piedra angular del Derecho, pero que en materia fiscal ha sido analizado con reservas, dada su posible trascendencia y repercusión en el ámbito de la recaudación.

En cuarto lugar, se analiza el principio de interdicción de la arbitrariedad, el cual también resulta novedoso tanto en la doctrina como en los criterios judiciales de nuestro país.

Como quinto lugar, se señala de manera somera, la relación que guarda el principio de irretroactividad de las normas con los principios anteriores, en especial con el de seguridad jurídica y confianza legítima.

Por último, se realiza el análisis respecto a la congruencia entre la ejecutoria y la tesis materia del presente trabajo, a la luz de la doctrina antes referida.

Principios involucrados

- 1) Seguridad jurídica
- 2) Protección de la confianza legítima
- 3) Buena fe
- 4) Interdicción de la arbitrariedad
- 5) Irretroactividad

Transcripción de tesis y ejecutoria

a) Tesis analizada

Época: Décima Época

Registro: 2003700

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 3

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: IV.2o.A.41 A (10a.)

Página: 2028

PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE CONFIANZA LEGÍTIMA. SU OBJETO DE TUTELA Y FORMA EN QUE SE VULNERA RESPECTO DE UNA DISPOSICIÓN DE CARÁCTER GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN POR LA QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, CONSISTENTES EN EL PAGO DIFERIDO DE IMPUESTOS.

El principio de protección de confianza legítima encuentra sustento en la garantía de seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha destacado que en dicha garantía descansa el sistema jurídico mexicano, de manera que lo que busca es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica. Asimismo, que tiene por objeto, desde un punto de vista positivo, dar certeza a los ciudadanos y, en su lado negativo, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades. En ese entendido, se estima que no es una concepción formal que sólo exige claridad y precisión de las normas y del ordenamiento jurídico en su conjunto la que debe prevalecer en torno

al concepto doctrinal de la seguridad jurídica, sino que debe predominar una dimensión material en la que prevalezcan la confianza, la estabilidad y, en definitiva, la paz social. En estas condiciones, el principio de protección de confianza legítima, en todos los ámbitos de actuación de los poderes públicos, tutela el respeto de la adopción y aplicación de normas, actos o medidas bajo las cuales previamente el gobernado se sujeta, de manera que no puede ser sorprendido de forma imprevista, pues busca una estabilidad y conservación para que las situaciones beneficiosas no sean modificadas en lo futuro y, si lo son, que de alguna manera se establezcan medidas transitorias para no sorprender a los gobernados, realizando al menos un cambio pausado y no abrupto, o buscando una manera de evitar un agravio cuando con la modificación se dañan intereses particulares, que en virtud de la confianza depositada estarían siendo protegidos. Así, específicamente en el ámbito de adopción de normas, exige que las innovaciones y modificaciones normativas no sean impuestas de manera súbita e inesperada, sin que medie un periodo de transición hacia el marco normativo que se pretenda introducir, para preservar la expectativa que legítimamente tienen los particulares de que las condiciones existentes se mantengan relativamente estables. En ese sentido, el Estado, dentro de su esfera de atribuciones y competencias, en uso de la legítima libertad de configuración legislativa, tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones, cuando las necesidades y conveniencias así lo requieren, máxime que no puede pasarse por alto que el Derecho, al igual que la sociedad, evoluciona, pero siempre acotado por la circunstancia de que aparezca debidamente justificado que los cambios normativos sean racionales, exponiéndose gradualmente con medidas provisorias que garanticen precisamente la protección y resguardo de los intereses, que es finalmente lo que cuida el referido principio. Por tanto, éste se vulnera cuando al entrar en vigor una disposición de carácter general de la administración por la que se otorgan beneficios fiscales a determinados contribuyentes, consistentes en el pago diferido de impuestos, aquéllos se ajustan y se acogen de buena fe a ese beneficio, adhiriéndose en cuanto a los términos que se establecieron, pero ulteriormente, una vez que ya está en curso el pago diferido, se imponen

requisitos previos para hacer uso de él, pues por lo inesperado y abrupto de éstos, el particular no está en condición de conocerlos y acatarlos.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 241/2012. Promotora Leo, S.A. de C.V. 7 de febrero de 2013. Unanimidad de votos. Ponente: José Elías Gallegos Benítez. Secretario: Mario Enrique Guerra Garza.

b) Ejecutoria del amparo directo 241/2012-II

A continuación, se transcriben los considerandos conducentes:

CUARTO. ANTECEDENTES. Para mejor comprensión de las consideraciones que sustentan esta ejecutoria, se reseñan los antecedentes siguientes.

1. El dieciséis de julio de dos mil diez, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales, a los contribuyentes de las zonas afectadas de los Estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas por el fenómeno metereológico(*sic*) "Alex".

De dicho Decreto se desprende en su artículo cuarto, en lo que interesa, que a los contribuyentes que efectúen pagos por ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado en los términos de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los asimilados a salarios, que tengan su domicilio fiscal, agencia, sucursal o cualquier otro establecimiento, en las zonas afectadas de los Estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas, podrán diferir el entero de las retenciones del impuesto sobre la renta efectuadas a sus trabajadores, correspondiente a los meses de junio, julio y agosto de 2010, siempre que el servicio personal subordinado por el que se paguen estos ingresos se preste en dichas zonas

afectadas; en el entendido que contempló que el impuesto que hubieren retenido deberán enterarlo en tres parcialidades mensuales y sucesivas, en montos iguales para cada mes, siendo la primera parcialidad en el mes de octubre de 2010, y el de la segunda y siguientes parcialidades actualizadas, por el periodo comprendido desde el mes de noviembre y hasta el mes en el que se realice el pago.

Mientras que de su artículo quinto, se colige en lo que importa, que los contribuyentes podrán diferir el pago definitivo del impuesto al valor agregado a su cargo correspondiente a los meses de junio, julio y agosto de dos mil diez, y enterarlo en tres parcialidades mensuales y sucesivas, en montos iguales para cada mes, siendo la primera parcialidad se enterará en el mes de octubre de dos mil diez.

2. Posteriormente el tres de diciembre de dos mil diez, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y sus anexos 1, 1-A, 3, 7, 10, 11, 12, 14, 15, 17 y 21, por el que se adicionó entre otros el capítulo II.13.6. del Decreto por el que se otorgan los beneficios fiscales que se mencionan, a los contribuyentes de las zonas afectadas de los Estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas por el fenómeno metereológico(*sic*) Alex, publicado en el Diario Oficial de la Federación el Dieciséis de julio de dos mil diez.

De la cual se advierte, en lo que es de importancia al asunto en cuestión, el capítulo II.13.6.1., que para los efectos de los Artículos Cuarto y Quinto antes mencionados, al momento de que soliciten la forma oficial FMP-1 para el pago de la primera parcialidad ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, los contribuyentes deberán presentar escrito libre en el que manifiesten los meses por los que están ejerciendo el pago en parcialidades, el monto total del entero correspondiente a cada mes por el que se ejerce la opción desglosado por impuesto, así como el número de parcialidades elegido y su importe.

3. El veinticuatro de diciembre dos mil diez, según las documentales acompañadas a la demanda de nulidad como “anexo 5”, la empresa **, realizó el

pago electrónico de la primera parcialidad (aunque según la nota expuesta en el escrito libre presentado el diecinueve de septiembre de dos mil uno, ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente de Monterrey en el Estado de Nuevo León, a la que aludirá enseguida, en realidad corresponde a la tercera parcialidad, porque el sistema de pago del banco no le permitió aclararlo oportunamente) del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado, correspondiente a los meses junio, julio y agosto de dos mil diez, manifestando con ello, según su pretensión, la intención de cubrir el importe de las contribuciones a través de la opción de pago a plazos en parcialidades en términos del aludido Decreto presidencial.

4. En ese contexto, mediante diversos oficios de veintidós de julio de dos mil once, la Administración Local de Recaudación de Monterrey, determinó los créditos fiscales **y ** por concepto de impuesto sobre la renta retenido por salarios por un total de **, y los

créditos fiscales ** y ** por concepto de impuesto al valor agregado por un importe total de *.

5. Ahora bien, en fecha diecinueve de septiembre dos mil once, la empresa *, a través de su representante legal, con el objeto de dar cumplimiento a lo establecido en la Regla II.13.6.1., contenida en la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y sus anexos 1, 1-A, presentó el escrito libre correspondiente, señalando al efecto las fechas y los montos de los pagos realizados en la primera (31/10/2010), segunda (30/11/2010) y *tercera parcialidad (24/12/2010)*.

Así, acotó en tal escrito en una nota, que *“Cada comprobante de pago indica “importe primera parcialidad” a pesar de tratarse de la segunda o tercera parcialidad, en virtud de que el sistema de la institución bancaria no prevé la posibilidad de realizar la correspondiente precisión”*.

6. Luego, por escrito presentado el veinte de septiembre de dos mil once, en la Administración Local Jurídica de Monterrey, *, a través de su representante

legal, interpuso recurso de revocación, el cual se le asignó el número *, en contra de los créditos fiscales * ** y ** por conceptos de impuesto sobre la renta retenido por salarios en cantidad total de *, e impuesto al valor agregado por un importe total de **.

7. Por otra parte, el veintiocho de septiembre de dos mil once, *, a través de su representante legal, formuló recurso de revocación, el cual se le asignó el número *, en contra de los créditos fiscales * y *, en cantidad total de **.

8. Mediante oficios de treinta y uno de octubre de dos mil once, la Administración Local Jurídica de Monterrey, desechó los recursos de revisión número * y **.

9. En contra de la citada resolución, el veintinueve de noviembre dos mil once, *, promovió juicio de nulidad del que correspondió conocer a la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, bajo el número de expediente **; y, seguido el juicio de sus etapas legales correspondientes, el veintiséis de abril de dos mil doce, se dictó la sentencia definitiva hoy reclamada, en base a los razonamientos que se expondrán en el considerando próximo.

QUINTO. CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA. La sentencia reclamada se funda en las consideraciones sustanciales siguientes:

(...)

En el considerando cuarto la Sala fiscal estimó fundado el argumento de la enjuiciante concerniente a que las resoluciones impugnadas eran ilegales, en virtud de que la demandada desechó tales medios de defensa administrativa, sin entrar al estudio de los argumentos expuestos por la actora, en los que cuestionó el fondo del asunto, debido a que en tal instancia administrativa negó lisa y llanamente la existencia de un saldo insoluto, además de negar lisa y llanamente haber solicitado autorización para el uso del pago a plazos, establecido en los

artículos 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación, aunado a que la autoridad no le otorgó el plazo de cuarenta y cinco días previos a la ejecución del cobro previsto en el numeral 144 del código tributario federal.

A efecto de sostener lo anterior, señaló que del análisis realizado a las resoluciones impugnadas, se desprendía que la Administración Local Jurídica de Monterrey desechó los recursos de revocación hechos valer por la actora, al considerar que los mismos se intentaron en contra de actos del procedimiento administrativo de ejecución que no se ajustaron a la ley, por lo que dichos recursos debían de haberse interpuesto hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la mencionada convocatoria, de conformidad con el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación.

En ese orden de ideas, reiteró lo fundado de los conceptos de violación en razón de que la autoridad demandada partió de una premisa errónea, al estimar que los recursos de revocación hechos valer administrativamente, se intentaron en contra de actos del procedimiento administrativo de ejecución que no se ajustaron a la ley, y que por ende debían recurrirse hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la convocatoria, aunado a que la actora en los escritos de recurso de revocación negó lisa y llanamente la existencia de algún saldo insoluto por concepto de impuestos a su cargo, que eran cuestiones que guardaban relación con el fondo de los créditos que se pretendía el cobro.

Refirió, que sostener lo contrario, sería tanto admitir el hecho de que la autoridad recaudadora continúe el procedimiento de cobro respecto de adeudos que la actora manifestó no tener conocimiento, o que ya liquidado con antelación, razón por la cual adujo que los motivos que tuvo la Administración Local Jurídica de Monterrey para desechar los recursos de revocación interpuestos, no acontecieron en la especie.

Aclaró, que no era obstáculo lo señalado por la autoridad demandada en su oficio de contestación, dado que para la a quo, lo cierto era que la actora hizo

valer cuestiones de fondo dentro de los recursos de revocación intentados administrativamente, por lo que no se surtía el supuesto de desechamiento aludido por la Administración Local Jurídica de Monterrey en las resoluciones impugnadas.

Indicó, que no pasaba desapercibida la manifestación del actor, relativa a que la autoridad no le otorgó el plazo de cuarenta y cinco días previos a la ejecución del cobro previsto en el numeral 144 del Código Fiscal de la Federación, ya que no aplicaba en el caso concreto, al estar en presencia de contribuciones autodeterminadas, las cuales no requieren del transcurso del plazo de los cuarenta y cinco días, a efecto de que sean pretendidas en cobro por la autoridad.

En ese contexto, refirió la Sala fiscal que en términos del artículo 50, cuarto párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al desestimarse las razones de los desechamientos de los recursos de revocación, y al existir elementos suficientes para examinar los argumentos expuestos contra las resoluciones impugnadas mediante tales recursos, procedía el examen del fondo del asunto.

Así, acotó que en las resoluciones recurridas en sede administrativa, se estimó que mediante declaraciones normales presentadas el veinticuatro de diciembre de dos mil diez, la accionante determinó a su cargo adeudos fiscales por concepto de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado de los meses junio, julio y agosto de dos mil diez, manifestando su intención de cubrir el importe y accesorios a su cargo, mediante la opción de pago a plazos en parcialidades, llevando a cabo diversos pagos por cada uno de los periodos anotados, quedando aun así saldos insolutos sin pagar.

Precisó, que la quejosa se colocó en el supuesto de uso indebido de pago a plazos, conforme lo previsto en el artículo 66-A del Código Fiscal de la Federación, al tratarse las contribuciones y accesorios determinados en las declaraciones correspondientes de impuestos trasladados a cargo de contribuyente, por lo que la autoridad realizó la determinación y actualización de los saldos insolutos correspondientes, disminuyendo los montos pagados, y ordenando requerir de pago a la contribuyente el importe total de los adeudos, con sus accesorios

legales, apercibida de que de no hacerlo en el plazo de seis días se le embargarían bienes suficientes conforme al artículo 151 de la misma codificación.

Establecido lo anterior, declaró que eran parcialmente fundadas las aseveraciones de la actora, atinentes a que la autoridad erróneamente realizó una suposición respecto a que el particular efectuó un uso indebido del pago a plazos contenido en el artículo 66-A del Código Fiscal de la Federación, ya que no solicitó tal autorización para ejercer un pago a plazos diferidos, de conformidad con tal ordinal, y tampoco respecto de contribuciones retenidas, atrasadas o recaudadas, lo que hacía ilegal las determinaciones de la demandada, al ejercer en exceso sus facultades, de ahí que la autoridad no contara con elementos y supuestos que permiten determinar un uso indebido de pago a plazos, máxime que la enjuiciante negó lisa y llanamente haber solicitado autorización para uso del pago a plazos establecido en los numerales 66 y 66-A del código tributario federal, siendo necesario que existiera una solicitud de autorización para esos efectos.

Manifestó, que lo anterior era así, ya que por un lado, la actora declaró su intención de cubrir el importe de las contribuciones y accesorios a su cargo a través de la opción de pago a plazos en parcialidades, al momento de la presentación de las declaraciones normales el veinticuatro de diciembre de dos mil diez.

Precisó, que con antelación al veinticuatro de diciembre de dos mil diez, en que se efectuó la presentación de las declaraciones aludidas, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el tres de diciembre del mismo año, la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, en la que se adicionó el capítulo II.13.6 denominado *“Del decreto por el que se otorgan los beneficios fiscales que se mencionan, a los contribuyentes de las zonas afectadas de los estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas por el fenómeno meteorológico(sic) Alex”*, en el que la regla II.13.6.1., ordena que los contribuyentes debían presentar escrito libre en el que manifiesten los meses por lo que se estaba ejerciendo el pago en parcialidades, el monto total del entero

correspondiente a cada mes por el que se ejercía la opción desglosado por impuesto, así como el número de parcialidades elegido y su importe.

Así, estimó correcto que la demandada haya precisado que la actora incurrió en uso indebido del pago a plazos, dado que en el momento en que se autodeterminó las contribuciones a pagar, lo hizo mediante las declaraciones normales respectivas, siendo que en dicho momento ya se encontraba vigente la obligación de presentar el escrito libre a que se refería la regla II.13.6.1. ya citada, obligación con la cual no cumplió la actora al momento de presentar sus declaraciones normales correspondientes a los meses de junio, julio y agosto de dos mil diez, por concepto de impuesto al valor agregado y retenciones por salarios del impuesto sobre la renta, el veinticuatro de diciembre de dos mil diez.

Añadió, que no pasó desapercibido la documental consistente en el escrito por el que la enjuiciante pretendió cumplir la obligación establecida en la aludida regla; sin embargo, advirtió que dicho escrito libre fue presentado ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente de Monterrey hasta el diecinueve de septiembre de dos mil once, que fue varios meses después del Decreto por el que se otorgan los beneficios fiscales, a los contribuyentes de las zonas afectadas de los estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas por el fenómeno metereológico(*sic*) "Alex", e incluso con posterioridad a la emisión de los actos recurridos en la instancia administrativa, razón por la cual no era susceptible se tomara en cuenta dicho escrito para tenerse por cumplido lo dispuesto en la regla II.13.6.1., de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010.

En consecuencia, consideró que la autoridad recaudadora se encontraba plenamente facultada para aplicar en perjuicio de la actora, el procedimiento previsto en los artículos 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación, debido a que al no haber cumplido con la presentación del escrito referido por la regla II.13.6.1, de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, no era dable estimar que se hubiese acogido al beneficio

previsto por el citado Decreto, pues resultaba necesaria la manifestación expresa de su voluntad en tal sentido, cuestión que no cumplió oportunamente.

Por ende, precisó que no existía constancia alguna que permitiera acreditar fehacientemente, que los pagos efectuados por la actora, el veinticuatro de diciembre de dos mil diez, por los meses de junio, julio y agosto del mismo año, respecto del impuesto al valor agregado y retenciones por salarios del impuesto sobre la renta, se hayan llevado a cabo con apoyo en el Decreto en cuestión; de ahí que estimó que era aplicable el contenido del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el cual se refiere al pago a plazos, en parcialidades o diferidos.

Por otro lado, manifestó que era infundado el argumento de la actora, relativo a que negó lisa y llanamente la existencia de un saldo insoluto a cargo de la contribuyente, sin que la demandada citara precepto legal que fundamente su procedencia y origen, así como tampoco acreditaba la procedencia, origen o cálculo de los adeudos, ni solicitud alguna del particular relativa al pago en plazos en parcialidades o a las contribuciones omitidas que en su caso existieran.

Adujo, que lo anterior era así debido a que en cada una de las resoluciones recurridas administrativamente, se explicó de manera pormenorizada los pagos realizados por la contribuyente, así como las cantidades que aún no se habían liquidado, y que conformaban el saldo insoluto, derivado de que la demandada estimó aplicable el contenido de los numerales 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación, sin que la actora pudiera negar válidamente el origen del saldo insoluto, ya que sabía de la existencia de ello y que incluso liquidó.

Reiteró, que el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación era aplicable en las resoluciones recurridas, toda vez que no se acreditó que los pagos efectuados el veinticuatro de diciembre de dos mil diez, hayan sido realizados al amparo del Decreto por el que se otorgan los beneficios fiscales por el fenómeno metereológico(*sic*) Alex, en razón de que no se cumplió con lo ordenado por la regla II.13.6.1., de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2010.

En otro orden de ideas, decretó como infundado el dicho de la actora en el sentido de que las resoluciones impugnadas carecían de fundamentación y motivación, al citarse numerales de manera general y abstracta, que impedían tener certeza en cuanto a la correcta aplicación del artículo, ya que no se desprendía el soporte legal que sustente la determinación y cobro del crédito fiscal, en los que otorga un plazo de seis días para su pago en virtud de que los numerales empleados no establecen el referido plazo, sin que el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación lo contenga.

Consideró, que lo anterior era así toda vez que del estudio efectuado a las resoluciones, se desprendía que la autoridad recaudadora invocó los numerales que a su juicio eran los aplicables al caso concreto, entre ellos el artículo 151 del citado código, mismo que se refiere a que en los casos de los pagos en parcialidades, el deudor podrá efectuar el pago respectivo, dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, aunado a que la demandada aplicó el contenido del artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, sin obtener el cobro del adeudo que la actora no había liquidado.

En ese mismo sentido, declaró infundado el argumento de la enjuiciante, relativo a que no se tenía la certeza de cual de los artículos del código tributario federal, era el fundamento legal que soportaba el requerimiento realizado por la demandada, debido a que los términos en que fue ejecutado el requerimiento no encuadraban en los supuestos señalados por los preceptos citados como fundamento de la autoridad.

Puntualizó que lo anterior era así, en virtud de que la recaudadora aplicó en las resoluciones recurridas administrativamente el contenido de los artículos 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación, así como lo ordenado en los diversos 17-A, 21, 144, 145, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 156-Bis, 157, 158 y 159 del citado código, con la finalidad de obtener el pago del adeudo, que a su juicio, la actora aun no ha liquidado.

En esa tesitura, señaló que era infundado el dicho de la actora, en el sentido de que la demandada no esgrimió argumentos por los cuales consideraba

que la enjuiciante encuadraba en las hipótesis previstas en los numerales 17-A, 21, 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación, toda vez que si la demandada estimó que no se liquidaron de manera completa los adeudos a su cargo, válidamente procedió a actualizar las contribuciones que no se enteraron, con apoyo en los numerales 17-A y 21 del citado código, aunado a que fue plasmado en las resoluciones recurridas.

En otro contexto, refirió que era infundada la manifestación de la actora atinente a que entre las facultades de la Administración Local de Recaudación de Monterrey, no se encontraba la de calcular y aplicar la actualización de los créditos fiscales impuestos a los contribuyentes al momento de requerir el pago; en razón de que tal facultad se encontraba implícita en la atribución de tramitar, y en su caso autorizar las solicitudes de pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales, así como determinar y liquidar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las diferencias que hubiere por efectuar pagos a plazos, diferidos o en parcialidades, sin tener derecho a ellos.

Así, la Sala fiscal determinó que la actora no solicitó de manera oportuna el beneficio que se otorga a través del Decreto de dieciséis de julio de dos mil diez, al no presentar el escrito libre en el que se manifestaran los meses por lo que se esta ejerciendo el pago en parcialidades, como se contiene en la regla II.13.6.1., de la Segunda Modificación de la Regla Miscelánea Fiscal para el 2010, razón por la cual no se puede considerar que las declaraciones presentadas el veinticuatro de dos mil diez se realizaron al amparo de dicho crédito.

Por último, determinó que era infundada la pretensión de la actora, en el sentido de que se le devolviera el pago de los créditos determinados por los saldos insolutos que la demandada señaló que aun adeudaba, toda vez que no se demostró la ilegalidad de los actos recurridos en la instancia administrativa, razón por la que consideró que los requerimientos de pago efectuados por la recaudadora se practicaron conforme a Derecho, y que los enteros realizados por la enjuiciante eran legales.

SEXTO. SÍNTESIS DE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. La quejosa hace valer como motivos de inconformidad, en esencia, los siguientes.

(...)

En su segundo concepto de violación, considera que el acto reclamado violenta el contenido de los artículos 14 y 16 constitucionales al aplicar indebidamente lo dispuesto en la regla miscelánea II.13.6.1., en virtud de que la a quo estimó que la presentación del escrito libre regulado en dicha regla es un requisito formal que debió realizarse oportunamente para tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales otorgados por el Decreto publicado el dieciséis de julio de dos mil diez.

Así, expresa que del análisis que se efectúe de manera conjunta en tanto del Decreto mencionado como de la regla señalada, se tiene que de tales disposiciones se desprende, entre otras cosas, que a la fecha de la realización del pago de la primer parcialidad el mes de octubre de dos mil diez, no se había emitido disposición miscelánea alguna que regulara la aplicación del beneficio, que por tal motivo la aplicación de los beneficios del Decreto no requerían la presentación del escrito libre condicionado posteriormente a través de la regla II.13.6.1, publicada el tres de diciembre de dos mil diez, en el Diario Oficial de la Federación.

Aunado a lo anterior, advierte que la autoridad responsable consideró indebidamente que la primer parcialidad efectuada al amparo del Decreto se efectuó el veinticuatro de diciembre de dos mil diez, correspondiente a los meses de junio, julio y agosto de ese mismo año, cuando la aplicación del beneficio otorgado en el Decreto fue realizada mediante el pago de la primer parcialidad efectuada el treinta y uno de octubre de dos mil diez, por los meses junio, julio y agosto de esa anualidad.

De tal forma, precisa, que en el escrito libre que acompañó a la demanda de nulidad, manifestó que los pagos sujetos al beneficio aplicables respecto de los pagos de los meses junio, julio y agosto de dos mil diez fueron efectuados con la

primer parcialidad el treinta y uno de octubre de dos mil diez, con una segunda parcialidad el treinta de noviembre del mismo año y la tercer parcialidad el veinticuatro de diciembre de dos mil diez.

Por lo que considera, que la autoridad omitió valorar su manifestación en el citado escrito libre, en el sentido de que el pago de veinticuatro de diciembre de dos mil diez, por los meses de junio, julio y agosto de dos mil diez correspondía a la tercera parcialidad, y no a la primera como lo señaló la Sala fiscal.

En ese tenor, señala que la declaración efectuada vía electrónica indica que dicho pago corresponde a una primera parcialidad, que sin embargo el sistema electrónico del Servicio de Administración Tributaria no permitía la captura de los datos para efectos de establecer que correspondía a la tercer parcialidad, situación que fue aclarada mediante el escrito presentado el diecinueve de septiembre de dos mil once, cumpliendo así la funcionalidad del mencionado escrito en cuanto a informar a la Administración Local de Servicio al Contribuyente el ejercicio y la forma de aplicación de los beneficios otorgados por el Decreto publicado el dieciséis de julio de dos mil diez.

Declara, que si bien es cierto que el escrito libre fue presentado con posterioridad a los pagos realizados en los meses de octubre, noviembre y diciembre de dos mil diez, correspondientes a los pagos que debieron efectuarse en los meses de junio, julio y agosto de ese año, también lo es que ese hecho no se encuentra sancionado por disposición alguna, así como que tampoco se establece efecto para tal situación.

Manifiesta, que la motivación de la autoridad responsable con la cual sustentó la sentencia reclamada no es acorde con el contenido de la norma legal aplicable al caso concreto, ya que la norma establece que la presentación del escrito es requisito para la aplicación de los beneficios fiscales otorgados al amparo del Decreto publicado el dieciséis de julio de dos mil diez, aunado al hecho de que el acto reclamado es contrario a Derecho en virtud de que se viola el contenido del artículo 14 constitucional, que establece que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, en atención a que la regla

miscelánea fue publicada el tres de diciembre de dos mil diez, la cual es posterior a la aplicación del Decreto que se efectuó el treinta y uno de octubre de dos mil diez con el pago de la primer parcialidad.

Por otra parte, manifiesta que se viola la garantía de legalidad establecida en el precepto 14 constitucional en relación con el artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ello en atención a que la Sala fiscal no realizó una debida valoración del escrito libre de diecinueve de septiembre de dos mil once.

Estima, que de haberse respetado las reglas de valoración contenidas en el artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la Sala fiscal habría llegado a la convicción de que el pago efectuado el veinticuatro de diciembre de dos mil diez por los meses de junio, julio y agosto del mismo año correspondían a la tercer parcialidad y no a la primera.

Destaca, que la responsable dejó de aplicar lo establecido en el artículo 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la ley de la materia, toda vez que el acto reclamado no efectúa una relación sucinta de todas las pruebas rendidas en el juicio de origen, ni tampoco de las consideraciones jurídicas aplicables, ello al momento de que la responsable indebidamente valoró el escrito de diecinueve de septiembre de dos mil once.

En su tercer concepto de violación, sostiene que la resolución impugnada está indebidamente motivada, en virtud de que se consideró que el pago efectuado el veinticuatro de diciembre de dos mil diez, se realizó en aplicación de lo dispuesto en el artículo 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación, siendo que los razonamientos esgrimidos por la autoridad son incongruentes con el contenido de los supuestos legales establecidos en dichos numerales.

Así, puntualiza que la autoridad responsable partió de una premisa equivocada al desestimar que la quejosa había presentado las declaraciones de veinticuatro de diciembre de dos mil diez al amparo del Decreto multicitado, al considerar que era necesario la presentación del escrito libre regulado en la

resolución miscelánea de tres de diciembre del mismo año, para estimar que se hubiese acogido al beneficio otorgado con dicho Decreto.

Por lo que señala, que es contrario a Derecho por las razones expuestas en su anterior concepto de violación, donde aduce que los pagos efectuados el veinticuatro de diciembre de dos mil diez corresponden a la tercer parcialidad de los meses de junio, julio y agosto del referido año, en cumplimiento de los términos de lo dispuesto en el Decreto multicitado.

En ese tenor, argumenta que la Sala fiscal estimó indebidamente que era aplicable el artículo 66-A, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, pasando por alto que no se materializan los supuestos jurídicos contemplados en dicho precepto, como lo es el hecho de que no existe solicitud de autorización de pago a plazos por parte de la contribuyente, que no se acredita la existencia de contribuciones omitidas, y que no se desvirtúa la negación lisa y llana de la existencia del saldo insoluto determinado por la Administración Local de Recaudación de Monterrey.

SÉPTIMO. ESTUDIO DE LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN. Resultan esencialmente fundados el segundo y tercer conceptos de violación y suficientes para conceder el amparo solicitado, y por ende innecesario el examen de los restantes motivos de queja, según se expondrá.

En efecto, son fundados dichos conceptos de violación, en la parte que ponen de manifiesto que la Sala fiscal responsable conculcó en su perjuicio las garantías de legalidad previstas en los artículos 14 y 16 constitucionales, al dejar de examinar debidamente lo dispuesto en la regla miscelánea II.13.6.1., publicada en el Diario Oficial de la Federación, el tres de diciembre de dos mil diez, a la luz de la planteamientos que oportunamente expuso en la litis natural, en perjuicio del principio de congruencia previsto en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Esto, porque estimó que la presentación del escrito libre regulado en dicha regla es un requisito formal (*en el que se manifestara los meses por los que se*

estaba ejerciendo el pago en parcialidades, el monto total del entero correspondiente a cada mes por el que se ejercía la opción desglosado por impuesto, así como el número de parcialidades elegido y su importe), que debió realizarse previamente a la fecha del veinticuatro de diciembre de dos mil diez, en que la quejosa efectuó el pago de lo que considera la tercera parcialidad del beneficio fiscal otorgado en el Decreto presidencial que lo prevé (aunque las documentales que obran a fojas de la 186 a la 190 aludían al entero de la primera parcialidad, pues no puede pasarse por alto que, con independencia de la falta de prueba de los pagos efectuados el 31/10/2010 y 30/11/2010, correspondientes a la primera y segunda parcialidades, la quejosa hizo puntual hincapié desde esa misma fecha, que el sistema de pago bancario no le permitió aclarar que se trataba en realidad de la tercera parcialidad correspondiente efectuada al amparo del beneficio fiscal instituido en el Decreto presidencial), para tener derecho a la aplicación de los beneficios fiscales otorgados mediante el diverso Decreto publicado el dieciséis de julio de dos mil diez, en virtud que la ahora quejosa cumplió con ello hasta el diecinueve de septiembre de dos mil once.

Señala que dicha conclusión hizo que ilegalmente se le ubicara en el supuesto de uso indebido de pago a plazos previsto en el penúltimo párrafo del artículo 66-A del Código Fiscal de la Federación, dando lugar a los correspondientes requerimientos de pago, en tanto que no quedó acreditado que los pagos efectuados el veinticuatro de diciembre de dos mil diez, por los meses de junio, julio y agosto de dicho año, respecto del impuestos al valor agregado y retenciones por salarios del impuesto sobre la renta, se hayan efectuado al amparo de dicho Decreto, dado que para ello debió de haber expuesto la manifestación expresa de su voluntad mediante la presentación oportuna del escrito libre mencionado.

Pues bien, para concluir lo anterior es menester acotar nuevamente que el dieciséis de julio de dos mil diez, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales, a los contribuyentes de las zonas afectadas de los Estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas por el fenómeno metereológico(*sic*) "Alex".

Así, del artículo cuarto de tal Decreto se colige que a los contribuyentes que efectúen pagos por ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado en los términos de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, excepto los asimilados a salarios, que tengan su domicilio fiscal, agencia, sucursal o cualquier otro establecimiento, en las zonas afectadas de los Estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas, podrán diferir el entero de las retenciones del impuesto sobre la renta efectuadas a sus trabajadores, correspondiente a los meses de junio, julio y agosto de dos mil diez, siempre que el servicio personal subordinado por el que se paguen estos ingresos se preste en dichas zonas afectadas; en el entendido que contempló que el impuesto que hubieren retenido deberán enterarlo en tres parcialidades mensuales y sucesivas, en montos iguales para cada mes, siendo la primera parcialidad en el mes de octubre de dos mil diez, y el de la segunda y siguientes parcialidades actualizadas, por el periodo comprendido desde el mes de noviembre y hasta el mes en el que se realice el pago.

Para lo cual en su artículo quinto, se contempló que los contribuyentes podrían diferir el pago definitivo del impuesto al valor agregado a su cargo correspondiente a los meses de junio, julio y agosto de dos mil diez, debiendo enterarlo en tres parcialidades mensuales y sucesivas, en montos iguales para cada mes, siendo la primera parcialidad se enterará en el mes de octubre de dos mil diez.

En ese contexto, es de capital importancia también señalar que posteriormente el tres de diciembre siguiente, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y sus anexos 1, 1-A, 3, 7, 10, 11, 12, 14, 15, 17 y 21, por el que se adicionó entre otros el capítulo II.13.6., del Decreto por el que se otorgan los beneficios fiscales antes mencionados, en el que se dispuso que para los efectos de los Artículos Cuarto y Quinto antes mencionados, al momento de que soliciten la forma oficial FMP-1 para el pago de la primera parcialidad ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal, los contribuyentes deberían presentar escrito libre en el que manifiesten los

meses por los que están ejerciendo el pago en parcialidades, el monto total del entero correspondiente a cada mes por el que se ejerce la opción desglosado por impuesto, así como el número de parcialidades elegido y su importe.

Es de resaltarse que posteriormente, el veinticuatro de diciembre dos mil diez, la empresa ahora quejosa *, según las documentales acompañadas a la demanda de nulidad como “anexo 5”, realizó el pago electrónico de la primera parcialidad del impuesto sobre la renta, retenciones por salarios e impuesto al valor agregado, correspondiente a los meses junio, julio y agosto de dos mil diez.

Así, finalmente también es de suma y capital importancia subrayar que, según la nota expuesta en el escrito libre (para dar cumplimiento a lo establecido en la Regla II.13.6.1., contenida en la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y sus anexos 1, 1-A.) presentado por la ahora quejosa el diecinueve de septiembre de dos mil uno, ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente de Monterrey en el Estado de Nuevo León, visible a foja 184 del juicio de nulidad, en realidad corresponde a la tercera parcialidad, porque el sistema de pago del banco no le permitió aclararlo oportunamente.

En ese sentido, este tribunal no puede pasar por alto que con lo anterior, particularmente el pago efectuado el veinticuatro de diciembre de dos mil diez, la parte quejosa manifestó, según su pretensión relacionada en el mencionado escrito de diecinueve de septiembre de dos mil once, la intención final de cubrir el importe de las contribuciones a través de la opción de pago diferido a plazos en parcialidades, en términos del aludido Decreto presidencial que contempla el beneficio fiscal en cuestión.

Respecto de dicho aspecto la Sala responsable dejó de ocuparse, y con ello infringió el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, acorde con el cual, las sentencias se fundarán en Derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos.

Al caso resulta de aplicación, en lo conducente, la tesis de jurisprudencia I.3oA J/30 de la Novena Época, del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, misma que es aplicable al caso no obstante que se refiera al artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, dado que su contenido es idéntico al actual artículo 50 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, que rige el particular; dicho criterio tiene por rubro y texto:

“CONGRUENCIA, PRINCIPIO DE. SUS ASPECTOS. EL ARTÍCULO 229 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES EL QUE LO CONTIENE. El principio de congruencia (consistentemente respetado en materia civil), resulta igualmente utilizado y aplicado en todos los procesos judiciales y jurisdiccionales y en su esencia está referido a que las sentencias deben ser congruentes no sólo consigo mismas, sino también con la litis tal y como quedó formulada por medio de los escritos de demanda y contestación.

Sostienen los jurisconsultos que hay dos clases de congruencia, la interna y la externa. La primera consiste en que la sentencia no contenga resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí o con los puntos resolutivos. La congruencia externa exige que la sentencia haga ecuación con los términos de la litis. Ambas congruencias se contemplan en el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, al establecer:

"Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación; en sus puntos resolutivos expresarán con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca.

Causan estado las sentencias que no admitan recurso.". Luego entonces, las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, deben observar en toda sentencia el principio de congruencia, lo cual estriba en que al resolver la controversia lo hagan atentas a lo planteado por las partes respecto de la resolución, la demanda

y la contestación, sin omitir nada, ni añadir cuestiones no hechas valer por los que controvierten; además, sus sentencias no deben contener consideraciones contrarias entre sí o con los puntos resolutiveos”.

Debe hacerse hincapié en que la violación formal aludida trasciende al resultado del fallo reclamado porque las manifestaciones de la accionante no fueron estudiadas en los términos apuntados, por lo que su incidencia en la litis trasciende al sentido de la sentencia.

Es así porque en los antecedentes que al efecto expuso en el escrito libre, señaló que había optado por diferir el entero de las retenciones del impuesto sobre la renta efectuadas a sus trabajadores, así como el pago definitivo del impuesto al valor agregado a su cargo, correspondientes a los meses de junio, julio y agosto de dos mil diez, para enterarlos en tres parcialidades mensuales y sucesivas a partir del mes de octubre del mismo año, por lo que al haber transcurrido los meses de octubre y noviembre, ya había pagado las dos primeras parcialidades mensuales.

De manera que, dijo, con motivo de la publicación en el Diario Oficial de la Federación, el tres de diciembre del dos mil diez, la multimencionada Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, en la que se adicionó el capítulo II.13.6 denominado *“Del Decreto por el que se otorgan los beneficios fiscales que se mencionan, a los contribuyentes de las zonas afectadas de los estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas por el fenómeno meteorológico(sic) Alex”*, cuya regla II.13.6.1., ordenaba que los contribuyentes debían presentar escrito libre en cuestión; entonces en dicho petición solicitó el escrito al que se contrae esta última regla.

No sin antes también manifestar, se insiste, en que los comprobantes de pago del segundo y tercer pagos en parcialidades correspondientes, indicaban “importe primera parcialidad”, a pesar que tratarse de la segunda y tercera de las mismas, en virtud que el sistema de la institución bancaria no contemplaba la posibilidad de realizar la correspondiente precisión.

Expuesto lo anterior, se tiene que, de apreciarse lo anterior, como lo argumenta la quejosa, en la fecha del pago de la primera parcialidad del mes de octubre de dos mil diez, no se había emitido disposición miscelánea alguna que regulara la aplicación del beneficio, y principalmente que hubiere estado obligada a la presentación del escrito libre multialudido, condicionado posteriormente a través de la regla II.13.6.1, publicada hasta el tres de diciembre de dos mil diez, en el Diario Oficial de la Federación.

En ese sentido, es dable mencionar que la contribuyente al momento de ajustarse y acogerse a los beneficios otorgados por el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el dieciséis de julio de dos mil diez, obró de buena fe, pues se adhirió éste en sus términos, toda vez que su contenido no exigía la presentación del escrito libre, contemplando posteriormente por el ulterior acuerdo de tres de diciembre siguiente, una vez que estaba en curso el pago diferido de las tres mensualidades correspondiente previsto en aquel beneficio.

En ese orden de ideas, este tribunal estima que el vicio formal de incongruencia antes destacado, es relevante y trasciende al resultado del fallo reclamado, porque la valoración de las probanzas que integran el sumario de origen, y de la interpretación de las disposiciones de carácter general, en que se apoya la pretensión precisada, puede conducir a la conclusión de que los pagos electrónicos de veinticuatro de diciembre de dos mil diez, fueron efectuados al amparo de los beneficios fiscales otorgados en el Decreto presidencial de dieciséis de julio del mismo año, respecto a la posibilidad de ejercer la opción de pagos diferidos en parcialidades de distintas contribuciones, ya acotadas.

Es así, porque ello implicaría una transgresión al principio de confianza legítima, en el ámbito de la adopción de normas, que rige a la administración, y que está vinculado a los principios de seguridad jurídica, buena fe e interdicción de la arbitrariedad, en el sentido que la obliga a no variar las condiciones reguladas por determinados actos emanados de la misma y al que se adhieren los gobernados, *so pena* de infringir el estado de seguridad jurídica que debe imperar,

y que implica la salvaguarda de protección para el ciudadano para el caso de que las derogaciones o modificaciones normativas pudieran ser arbitrarias.

Así, dicho principio de protección de la confianza legítima en el ámbito de la adopción de normas, exige también en su caso, que las innovaciones y modificaciones normativas que se traducen en limitaciones a derechos constitucionales no sean impuestas de manera súbita e inesperada, sin que medie un período de transición hacia el marco normativo que se pretenda introducir, a fin de lograr un balance entre la intervención estatal que se produce y el ejercicio efectivo del derecho constitucional, y preservar la expectativa que legítimamente tienen los particulares de que las condiciones existentes se mantengan relativamente estables.

En nuestro sistema jurídico el principio de protección de confianza legítima encuentra sustento en el principio de seguridad jurídica tutelado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para concluir lo anterior, es menester acotar que el mencionado principio constitucional de seguridad jurídica incluye dos ideas básicas que le dan contenido:

1. Certidumbre del Derecho, que es el principio de seguridad jurídica desde un punto de vista positivo y que se traduce en la importancia de la ley como un vehículo generador de certeza, y.

2. Eliminación de la arbitrariedad, que es el punto de vista negativo de este principio y que debe entenderse como el papel que tiene la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. Por ello, debe establecerse como premisa para la conclusión anterior, que este principio tiene por objeto, por una parte, dar certeza a los ciudadanos y, por otra, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades (lo que se conoce como interdicción de la arbitrariedad, según la doctrina española).

En ese sentido, es oportuno mencionar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversos criterios, ha sostenido que la garantía de seguridad jurídica

exige del legislador el establecimiento de normas que otorguen certeza y seguridad a los gobernados y, que entre otros, contengan los elementos mínimos para que aquéllos hagan valer sus derechos y la autoridad no incurra en arbitrariedades.

Así, debe destacarse que recientemente la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.

Por ello es que estableció que el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse", respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad.

Así, en materia tributaria, destacó el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, expuso, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

De esta forma, acotó, en lo que aquí importa, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

En torno a la apuntada certeza en el derecho que debe imperar como punto positivo del derecho fundamental a la seguridad jurídica, este tribunal estima que no es una concepción formal que sólo exige claridad y precisión de las normas y

del ordenamiento jurídico en su conjunto en torno a la seguridad jurídica, sino que debe prevalecer una concepción material.

En resumen, debe considerarse, que seguridad jurídica y protección de la confianza están estrechamente asociadas,¹⁷ y que por ello, se estime que el principio de protección de confianza legítima encuentre sustento en el principio de seguridad jurídica tutelado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y se manifiesta en diversos ámbitos de actuación de los poderes públicos, esto es, en la actividad de la administración de justicia, en la de la actividad administrativa, y desde luego, en el ámbito de la adopción de normas.

Bajo ese tenor de ideas, en torno a lo que estableció el Máximo Tribunal del País, en el sentido que el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse", respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad, es pertinente traer a cuenta que ello se manifiesta en la confianza que el derecho debe generar en sus destinatarios, como garante de la paz social, a través de ciertas exigencias, como la estabilidad, la permanencia y la continuidad del ordenamiento jurídico.

De ahí que se estime que la seguridad jurídica conecta con confianza legítima, pues aquélla protege la confianza de los ciudadanos en que el derecho sólo debe alterarse por razones previsibles y justificadas; y a su vez en la medida que conecta con la necesidad de que el derecho se cumpla y sea eficaz, a través de la sujeción de los ciudadanos y poder públicos al ordenamiento jurídico, sobresaliendo así la necesidad del respeto al principio de legalidad.

Luego, es dable partir de ello para señalar que la confianza de los ciudadanos y los poderes públicos en el derecho, en cuanto garante de la paz social, puede conseguirse solamente a través de normas que gocen de estabilidad, permanencia y continuidad, y por consiguiente a través del ya multimencionado principio de seguridad jurídica previstos en los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República.

Retomado todo lo anterior al caso concreto, respecto al principio de protección de confianza legítima, particularmente en el ámbito de adopción de normas, es dable determinar que tal imposición del escrito libre, impuesta abruptamente una vez que se habría sujetado la quejosa al beneficio fiscal en transcurso, y exigida por la Sala fiscal, de estar demostrados los hechos en que sustenta su pretensión la quejosa, trastocan el principio de protección de la confianza legítima, cuya tutela es el respeto de la adopción y aplicación de medidas bajo las cuales previamente el gobernado se sujeta y que no puede ser sorprendido de forma imprevista, a través del cual se busca una estabilidad y conservación para que las situaciones beneficiosas no sean modificadas en lo futuro, y si lo son, que de alguna manera establezcan medidas transitorias para no sorprender a los ciudadanos, realizando al menos un cambio pausado y no abrupto, o buscar una manera de evitar un agravio cuando con estas medidas se dañan intereses particulares, que en virtud de la confianza depositada estarían siendo protegidos.

Y que respecto a lo cual no se advierte que con la regla II.13.6.1., adicionada en la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y sus anexos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el tres de diciembre de dos mil diez, que ordena que los contribuyentes debían presentar escrito libre multimencionado, no se contemplaron, en tanto no se advierte de su contenido que se haya dispuesto alguna disposición transitoria a efecto de no sorprender, en su caso, a los destinatarios del beneficio fiscal que afectaba, o al menos para que tal cambio normativo fuera pausado y no abrupto, como tampoco se advierte exposición o motivo alguno que pusiera de manifiesto razones suficientes que justificaran tal imposición.

Cabe señalar que la administración o el Estado, dentro de su esfera atribuciones y competencias, tienen la capacidad de modificar sus actos o regulaciones, en uso de la legítima libertad de configuración legislativa que le asiste, cuando las necesidades y conveniencias así lo requieren, empero siempre

considerando la actuación de la autoridad dentro de los márgenes del derecho, por ejemplo, en los casos de algún acto ilegal o alguna ilegalidad sobrevenida.

Por tanto, con esto debe tenerse presente que a pesar de que la confianza legítima pueda adoptar una protección al destinatario en ciertas ocasiones, la administración no pierde sus atribuciones, de modificar sus regulaciones en virtud de estos intereses superiores, máxime que no puede pasarse por alto que el derecho al igual que a la sociedad evoluciona, de manera que no puede quedarse inmóvil por siempre; por lo cual, en una eventual ponderación en un caso concreto en que entren en conflicto, podría verse protegida la confianza o primar las necesidades de orden público.

Empero, como anteriormente se puso manifiesto, siempre acotado por las circunstancias de que aparezca debidamente justificado que los cambios normativos sean racionales, exponiéndose gradualmente con medidas provisionales, que garanticen precisamente la protección y resguardo de los intereses, que es finalmente lo que protege el principio en análisis.

Expuesto lo anterior, puede sostenerse que fue ilegal que la Sala fiscal responsable haya dejado de ocuparse de la pretensión de la peticionaria de amparo, violando con ello el principio de congruencia que rige los fallos de jurisdicción contenciosa, en el sentido que conforme a los pagos electrónicos de veinticuatro de diciembre de dos mil diez, fueron efectuados al amparo del Decreto que estableció el beneficio fiscal de pagos diferidos correspondiente a los meses de junio, julio y agosto de ese mismo año, de los impuestos al valor agregado y de retenciones por salarios de impuestos sobre la renta, esto es, que en realidad correspondía al pago de la tercera parcialidad al que se refiere el beneficio multimencionado, pues inclusive existía como posible antecedente la aplicación de tal beneficio otorgado en el Decreto, cuando fue realizada mediante el pago de la primer parcialidad efectuada el treinta y uno de octubre de dos mil diez.

Esto es así, pues no puede pasarse por alto la circunstancia de que la misma quejosa entonces actora, negó lisa y llanamente tener un saldo insoluto al respecto, y que según el escrito libre que acompañó a la demanda de nulidad, de

fecha diecinueve de septiembre de dos mil once, si bien posterior a las determinaciones impugnadas, los pagos sujetos al beneficio aplicables respecto de los pagos de los meses junio, julio y agosto de dos mil diez, fueron efectuados, insiste, respecto a que la primera parcialidad aconteció el treinta y uno de octubre de dos mil diez, y la segunda parcialidad el treinta de noviembre del mismo año, y finalmente, la tercer parcialidad el veinticuatro de diciembre de dos mil diez.

Luego, es claro que la Sala fiscal pasó por alto ponderar de forma exhaustiva y congruente, lo manifestado en el aludido escrito libre en el sentido que las declaraciones efectuadas vía electrónica de veinticuatro de diciembre de dos mil diez, por los meses de junio, julio y agosto de dos mil diez, correspondían a la tercera parcialidad del beneficio fiscal, y ocuparse oportunamente respecto del tópico relativo a la aplicación indebida de la regla II.13.6.1, publicada el tres de diciembre de dos mil diez, en el Diario Oficial de la Federación, dada la posible violación al principio de confianza legítima en el que se incurrió al expedirse, en los términos en que anteriormente se puso de manifiesto.

En ese tenor de ideas, debe considerarse que la Sala fiscal estimó indebidamente la legalidad de las resoluciones determinante impugnadas en sede administrativa, puesto que antes de llegar a tal conclusión, atentó al principio de congruencia y exhaustividad tutelados en el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, debió de haberse pronunciado en relación al argumento expuesto por la entonces actora, ahora quejosa, respecto a que contrario a ello, no era aplicable el artículo 66-A, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en tanto que bajo las anteriores consideraciones no era posible sostener que se materializaron los supuestos jurídicos contemplados en dicha porción normativa, de uso indebido de pago a plazos.

En consecuencia, al resultar fundados los conceptos de violación que se examinan, lo procedente es conceder el amparo y protección de la justicia de la Unión, para el efecto de que deje insubsistente dicho fallo y emita otro en el que, atendiendo a las consideraciones vertidas en esta ejecutoria, examine nuevamente los argumentos expuestos en la parte conducente de los conceptos

de nulidad por los que negó la actora la existencia de un saldo insoluto a su cargo, y que no se acreditaba en el caso la hipótesis de uso indebido de pago a plazos previsto en el artículo 66-A, penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, ya que los pagos electrónicos efectuados el veinticuatro de diciembre de dos mil once, fueron efectuados al amparo del beneficio fiscal multimencionado, previsto en el Decreto de dieciséis de julio de dos mil diez, esto es, como la tercera parcialidad de los pagos diferidos correspondientes a los meses junio, julio y agosto del mismo año, respecto del impuesto al valor agregado y retenciones por salarios de impuesto sobre la renta.

Y examinado lo anterior, de resultar fundado ello, aborde lo relativo a que no era aplicable la condición que le fue impuesta a la quejosa posteriormente en la Regla II.13.6.1., contenida en la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el tres de diciembre de mil diez, respecto a la imposición del escrito libre para tener derecho a la opción de pagos diferido en parcialidades otorgado mediante Decreto presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación, el dieciséis de julio de dos mil diez, por violar el principio de protección de la confianza legítima que rige a los actos de la administración pública.

Análisis doctrinal

1.- Principio de seguridad jurídica

Antes de adentrarnos al estudio de la seguridad jurídica, resulta importante analizar la figura denominada Estado de Derecho, la cual la doctrina la ubica a partir de la revolución francesa, siendo que concebían a la ley como un valor por medio del cual se hacen posibles los derechos y las libertades.

Como elementos o características del Estado de Derecho, se encuentran: el imperio o primacía de la ley, la separación de poderes, la legalidad en los actos administrativos, la protección y garantía de los derechos humanos, entre otros.¹

Tales elementos garantizan los derechos humanos fundamentales con estricto apego a la regla de normas,² evitando que los legisladores, así como la administración pública, cometan arbitrariedades y violaciones en su contra.

Tal como lo señala César García,³ los derechos fundamentales son parte esencial de misión aseguradora del Estado de Derecho, al convertirse en su contenido valorativo. La forma de garantizar la primacía total de la Constitución es abandonar la idea de un Estado puramente legal, para verlo como un Estado inspirado por un conjunto de principios constitucionales y en el que las normas jurídicas se someten.

En tal virtud, la seguridad jurídica es el principio constitucional cuya positivización resulta menos imprescindible, ya que se deduce de la propia esencia del Estado de Derecho, en donde deben prevalecer los valores al legalismo, tal como lo señala César García.⁴

¹ MÁRQUEZ RÁBAGO, Sergio, *Estado de derecho en México*. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2990/13.pdf>.

² GIRALDO, Juliana. "¿Se ha convertido el proceso legislativo mexicano en una situación de inseguridad jurídica para los particulares?", *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*. Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006, p.194.

³ GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2010, p.p. 28 y 29.

⁴ *Idem*, p. 37.

En palabras del mismo autor, tanto en el sistema jurídico alemán como en el español, se somete la actuación de los poderes públicos a la legalidad y a la seguridad jurídica, señalando que la ley no es el único origen del Derecho.

Sergio Ramírez cita a Boissard⁵ quien sostiene que *“la seguridad jurídica podría entenderse como la necesidad de las autoridades administrativas de asegurar la estabilidad de las situaciones jurídicas individuales en el tiempo, por una parte, así como de velar por la claridad y la previsibilidad de las normas por otra parte.”*

En palabras de Ignacio Burgoa,⁶ se pueden definir las garantías de seguridad jurídica como: *“el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en las esfera jurídica del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos.”*

Además, Arturo Robles y Carlos Monarrez,⁷ señalan que desde su aspecto normativo, la seguridad jurídica implica un imperativo material que debe dotar de contenido a la ley, esto con el fin de que su destinatario conozca con certeza los alcances de la materia regulada, y se limite la actuación de la autoridad al quedar sujeta y constreñida a ésta, procurando la interdicción de la arbitrariedad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido diversos criterios de los cuales se colige que el principio de seguridad jurídica exige del legislador el establecimiento de normas que brinden certeza y seguridad a los gobernados y que contengan los elementos mínimos para que puedan hacer valer sus derechos y así, evitar que la autoridad incurra en arbitrariedades.

⁵ RAMÍREZ MARTÍNEZ, Sergio. “Las resoluciones fiscales y la falta de seguridad jurídica, *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*”. Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006, p. 301.

⁶ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, Porrúa, México, 1996, p. 504.

⁷ PÉREZ ROBLES, Arturo y MONARREZ, Carlos, “Seguridad jurídica, posibilidad de que las clausulas habilitantes vulneren dicha garantía en materia tributaria”, *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*. Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006, p. 370.

Por otra parte, de la lectura de diversas tesis y ejecutorias del Poder Judicial,⁸ se desprende que el principio en comento, el cual deriva principalmente del artículo 16, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se ha interpretado y definido como aquel que consiste en que los gobernados tengan certeza sobre su situación ante el orden jurídico, la de su familia, posesiones o demás derechos, y por otra parte, que la autoridad respete tal situación y sujete sus actuaciones de molestia a determinados supuestos, requisitos y procedimientos que estén establecidos de manera previa en la Constitución y en las leyes, con el fin de que ante una intervención de la autoridad en su esfera de derechos, sepan a que atenerse.

En tal sentido, se ha sostenido que este principio es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, siendo que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por lo tanto, en estado de indefensión.⁹

A diferencia de la Constitución de España,¹⁰ nuestra Carta Magna no reconoce de manera expresa el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, de los artículos 14 y 16 Constitucionales, se desprenden los principios fundamentales de las garantías de certeza y seguridad jurídica.

Asimismo, en Alemania la seguridad jurídica tampoco tiene rango de derecho fundamental, empero, se encuentra dentro de los derechos que aunque no estén comprendidos entre los derechos fundamentales, son susceptibles de

⁸ SEGURIDAD JURÍDICA. ALCANCE DE LAS GARANTÍAS INSTRUMENTALES DE MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PARA ASEGURAR EL RESPETO A DICHO DERECHO HUMANO. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III, p. 2241.

⁹ SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Primera Sala, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, p. 437.

¹⁰ El artículo 9, fracción tercera de la Constitución de España, señala: *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.”*

amparo, al ser “derechos constitucionales de naturaleza equivalente”, siendo que la única vía para entender subsumida la seguridad jurídica entre esos derechos equivalentes sería acudir a los principios estructurales del orden jurídico constitucional.¹¹

La doctrina alemana, ha definido el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de previsibilidad y calculabilidad por parte de los ciudadanos de sus actos, de tal modo que puedan tener una expectativa respecto a sus derechos y obligaciones. Respecto a la previsibilidad, tiene su origen en el animo subjetivo del gobernado, dando origen al principio de protección de la confianza.

En México, nuestro poder judicial¹² ha referido que el principio de seguridad jurídica abarca dos ideas básicas, dependiendo del punto de vista con el cual se analice:

- a) Certidumbre del Derecho, desde el punto de vista positivo, versa sobre la importancia del Derecho como un vehículo generador de certeza.
- b) Eliminación o interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, desde el punto de vista negativo, se debe entender como la función que tiene la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades por parte del Estado. De esta idea surge el principio de interdicción de la arbitrariedad en la doctrina española.

En tal sentido, la seguridad jurídica genera la certeza que tiene el gobernado respecto a su situación legal, la cual no será modificada, sino mediante procedimientos regulares que se encuentran establecidos de manera previa y que de ninguna manera serán sometidos a arbitrariedades por parte de la administración pública.

¹¹ GARCÍA NOVOA, César, *El principio de...*, Op. Cit., p. 54.

¹² Véase la ejecutoria recaída amparo directo 241/2012-II, resuelta por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, misma que se encuentra transcrita y es materia de análisis en el presente trabajo.

No obstante, tal y como lo señalan Arturo Robles y Carlos Monarrez¹³ *“el principio de legalidad tributaria, tutelado por el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, tiende a preservar también un principio de seguridad jurídica en la tributación, con la finalidad de que la carga que deba soportar el particular se imponga sobre parámetros de certeza.”*

En palabras de Manuel Hallivis,¹⁴ *“(…) son las normas jurídicas las que nos van a dar certeza en nuestras relaciones con nuestros semejantes, ya que establecen cuáles son nuestros derechos y cuales nuestras obligaciones, garantizando que serán respetados y, si no se hiciera, serán respetados por la autoridad.”*

Este mismo autor, a su vez recopila de varios tratadistas los requisitos o presupuestos de la seguridad jurídica, entre los cuales se encuentran los siguientes: el sistema jurídico debe ser establecido en términos iguales para todos, las leyes deben ser susceptibles de ser conocidas, éstas deben aplicar a conductas posteriores y no previas a su vigencia, deben ser claras, deben ser emitidas por quien está investido de facultades para hacerlo, debe existir un poder coercitivo que asegure su cumplimiento, se debe justificar las normas y las decisiones jurídicas en todos los niveles de gobierno, se deben resolver los conflictos por jueces, debe existir disposición ciudadana a cumplir con sus obligaciones y el gobierno debe respetar y hacer respetar sus leyes.

Por otra parte, también menciona los elementos que atentan contra esta garantía, siendo estos: la falta de sistematicidad, las lagunas o ausencia de acción legislativa, las normas jurídicas vacías, la falta de claridad en cuanto a la vigencia y derogación de las normas jurídicas, la proliferación legislativa, la falta de publicidad de las normas, la falta de estabilidad del ordenamiento, entre otros.

¹³ PÉREZ ROBLES, Arturo y MONARREZ, Carlos, “Seguridad jurídica...”, *cit.*, p. 371.

¹⁴ HALLIVIS PELAYO, Manuel, “La estabilidad de la norma tributaria como fuente de inseguridad jurídica y como una razón fundamental para realizar una reforma fiscal integral”, *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006, p. 528.

Como señala María del Carmen Aispuro,¹⁵ resulta necesario que los gobernados tengan certeza en cuanto al ordenamiento jurídico que les es aplicable, su contenido, efectos, intereses jurídicamente tutelados y que tengan certeza de que los órganos estatales actuarán conforme a dichas normas y que velarán por su cumplimiento.

Ahora bien, resulta relevante analizar la posible colisión entre la garantía de seguridad jurídica y el interés colectivo, siendo que surgen dos posturas.

La primera señala que los derechos de los particulares deben ceder ante el orden público, ya que los intereses colectivos deben prevalecer sobre los de los particulares, por lo que la protección de los derechos adquiridos no puede llegar al extremo de proteger un derecho o privilegio que resulte inconveniente para la sociedad.

En tal sentido, señala la referida autora que la emisión de nuevas normas jurídicas, o la modificación de las ya existentes, puede vulnerar la seguridad jurídica de los gobernados, siendo que se puede justificar siempre y cuando resulte necesario para el interés colectivo, debiéndose demostrar este último.

En cuanto a la segunda postura, César García¹⁶ señala que el interés público o colectivo se encuentra presente en todas las normas de derecho público, razón por la cual no se puede invocar el interés como límite a la seguridad jurídica. Su realización puede coexistir con situaciones de menoscabo potencial de la seguridad jurídica, por ejemplo, en contra potestades discrecionales, trasladando a la administración pública la facultad de valorar diversas situaciones de hecho, con el fin de que adopte la solución que considere más adecuada en función del interés colectivo.

Siguiendo al mismo autor, se desprende que el referido interés colectivo o público, puede resultar en el interés fiscal, el cual en palabras de De Mita es el

¹⁵ AISPURU URRUCHÚA, María del Carmen, "La seguridad jurídica y protección de la confianza de los particulares frente al interés colectivo", *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006, p. 1006.

¹⁶ GARCÍA NOVOA, César, *El principio de...*, *Op. Cit.*, p. 86.

“*interés general de la colectividad a la recaudación de los tributos*”. Sin embargo, dicho interés recaudatorio no puede prevalecer por sí solo frente a la seguridad jurídica ni puede volverse el límite de ésta. Como ejemplo de lo anterior, refiere a la figura de la prescripción de la obligación tributaria.

Humberto Ávila,¹⁷ quien cita a S. Calmes, señala que la seguridad jurídica puede asumir una dimensión objetiva e impersonal, relacionada con el interés colectivo y traduciéndose en el principio de seguridad jurídica, así como una dimensión estrictamente personal, vinculada a intereses individuales, surgiendo el principio de protección de la confianza.

Por otra parte, la seguridad jurídica cobra relevancia en el ámbito de aplicación del Derecho, en donde la actuación de la administración pública será segura cuando se desarrolle con publicidad o cuando concluya en un plazo razonable, evitando situaciones de pendencia, dando origen al principio de interdicción de la arbitrariedad.

Dicho autor cita a su vez a Sáinz de Bujanda,¹⁸ señalando que dicho principio de interdicción de la arbitrariedad puede analizarse desde dos puntos de vista. El primero, desde el punto de vista formal, en cuanto a subordinación a la ley en la aplicación del Derecho y, en segundo, desde el punto de vista material, en el que se deben rechazar aquellas situaciones que menoscaban el derecho al gobernado, sin infringir el orden jerárquico de las normas.

César García¹⁹ cita a diversos tratadistas alemanes y señala que es necesario analizar la idea de previsibilidad como un elemento fundamental del sistema tributario y como elemento nuclear de un derecho seguro, ya que la seguridad del ordenamiento de consecuencias previsibles puede garantizar el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del derecho, donde el ciudadano tenga conocimiento previo y a detalle de las consecuencias de su actuación.

¹⁷ ÁVILA, Humberto, *Teoría de la seguridad jurídica*, Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 225.

¹⁸ GARCÍA NOVOA, César, *El principio de...*, *Op. Cit.*, pp. 82 y 83.

¹⁹ *Idem*, pp. 112 y 113.

Como se ha señalado, la seguridad jurídica brinda al gobernado un derecho a la certeza del ordenamiento jurídico vigente, no así, un derecho al mantenimiento de una tributación o regulación específica.

Para lograr dicha certeza, es requisito que el ordenamiento jurídico se encuentre formulado de manera correcta, es decir, lo más claro posible.

Por otra parte, dada la interacción del principio que nos ocupa con el de legalidad, de manera breve se analizará éste último.

En nuestro sistema jurídico, se reconoce el hecho de que tanto el Estado como los fenómenos naturales, sociológicos y económicos son dinámicos y requieren que el principio de reserva de ley no sea rígido.

En tal virtud, la doctrina señala que existen dos sistemas en materia de legalidad tributaria: el ortodoxo o de reserva absoluta y el de reserva atenuada o relativa.²⁰

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que debe entenderse por cada uno de estos sistemas o principios de reserva de ley, siendo que, en la reserva absoluta, la regulación de una determinada materia quedará cortada en forma exclusiva a la ley formal, es decir a la ley emitida por el Congreso, ya sea federal o local, en este supuesto la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. Mientras que la reserva relativa, permite que otras fuentes de la ley regulen parte de la normativa de determinada materia, con la condición de que la ley determine de manera expresa y limitativa las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse, en este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá más adelante ser establecida por una fuente secundaria.

En ese sentido, el Pleno concluye que, en materia tributaria, la reserva es de carácter relativa, ya que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por

²⁰ ARIAS RAMÍREZ, Georgina, "La seguridad jurídica y las disposiciones administrativas", *La Seguridad Jurídica en la Materia Tributaria*, Themis, México, 2009, p.135.

una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial marcando un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria.

Es por esto, que las normas secundarias no pueden crear ninguno de los elementos esenciales del tributo, ya que éstos se encuentran reservados a la ley.²¹

No obstante, el referido Pleno acotó el principio de reserva de ley en un criterio reciente, en el cual señaló que únicamente en las normas secundarias se pueden regular los elementos cuantitativos de las contribuciones, es decir, la tasa o base.

Ahora, las referidas normas secundarias en materia tributaria pueden ser:

a) Reglamentos, los cuales son emitidos por el Ejecutivo Federal conforme al artículo 89, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, siendo que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado mediante jurisprudencia, que son disposiciones generales, abstractas, impersonales y de observancia obligatoria pero que provienen de un órgano distinto e independiente a las leyes, es decir, del Poder Ejecutivo, y que por tanto, se encuentran subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan. Siendo su naturaleza actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran limitados a la ley. En ese orden de ideas, la facultad reglamentaria se encuentra sujeta al principio de legalidad, esto es a la reserva de ley y a la subordinación jerárquica a la misma.

La citada jurisprudencia refiere que la reserva de ley evita que el reglamento aborde de manera novedosa materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del Congreso de la Unión, mientras que la subordinación a la misma se refiere a la exigencia de que el reglamento se encuentre precedido de una ley, cuyas disposiciones complementen, desarrolle o detalle y en los que encuentre su justificación y medida.

²¹ *Ibidem*, p.136.

b) Decretos, son aquellos emitidos por el Ejecutivo Federal, la doctrina los ha dividido en dos tipos. En primer lugar, se encuentran los decretos ley, los cuales son aquellos que emite el Ejecutivo cuando la propia Constitución autoriza directamente, esto es, sin necesidad de una delegación por parte del Congreso de la Unión, por ejemplo, la regulación relativa al comercio exterior que deriva del artículo 131 Constitucional. Y como segundo lugar, encontramos los decretos delegados, los cuales se encuentran previstos en el artículo 89, fracción I de la Constitución, es decir, forman parte de la normatividad que emite el Ejecutivo para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, junto con los reglamentos y los acuerdos generales. Como ejemplo de los decretados delegados, encontramos en el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación los relacionados con el pago de impuestos y que guardan relación con la función de recaudación. El citado artículo faculta al Poder Ejecutivo para condonar total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, eximir total o parcialmente de dicho pago y autorizar que el pago se realice a plazo, diferido o en parcialidades, de manera exclusiva en ciertos supuestos: cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en los casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

c) Resoluciones de carácter general, las cuales son emitidas por la autoridad administrativa, es decir por el Servicio de Administración Tributaria, conforme al artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación. Su objetivo es pormenorizar, particularizar y desarrollar los principios y enunciados generales contenidos en las leyes para facilitar a los contribuyentes su aplicación.²² Por su parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que son de cumplimiento obligatorio para los gobernados y que tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la

²² *Ibidem*, p.147.

seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión.²³

²³ RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo XX, Septiembre de 2004, p. 15.

2.- Principio de protección de la confianza legítima

Como es de explorado derecho, este principio no ha sido reconocido de manera expresa en nuestro ordenamiento jurídico, dado que resulta un tema complejo por la imposibilidad de establecer a detalle el límite entre la seguridad jurídica de los gobernados y el interés colectivo, por lo anterior, ha sido asimilado con el principio de buena fe, con la garantía de seguridad jurídica, con la garantía de legalidad, la irretroactividad de las normas y los derechos adquiridos.

El primer antecedente en nuestro país, como criterio judicial, se encuentra en la ejecutoria y tesis analizadas en el presente trabajo²⁴, en las cuales se vincula el principio de confianza legítima, en el ámbito de la adopción y aplicación de normas, a los principios de seguridad jurídica, buena fe e interdicción de la arbitrariedad, en el sentido que obliga a la administración a no variar las condiciones reguladas por actos emitidos por la misma, a los cuales se adhieren los gobernados, con el fin de proteger al ciudadano de derogaciones o modificaciones normativas que puedan ser arbitrarias.

En tal sentido, se exige que las modificaciones e innovaciones normativas no sean impuestas de manera súbita e inesperada, debiendo mediar un periodo de transición para el inicio de vigencia de dicho marco normativo, con el fin de preservar el derecho constitucional de seguridad jurídica.

En la referida ejecutoria se señala que el principio que nos ocupa tiene sustento en el principio de seguridad jurídica tutelado en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Posteriormente, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,²⁵ definió dicho principio como la expectativa cierta de que una situación

²⁴ Dictada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver el amparo directo 241/2012-II.

²⁵ JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, LA OBLIGATORIEDAD DE SU APLICACIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 217 DE LA LEY DE AMPARO, SURGE A PARTIR DE SU PUBLICACIÓN EN EL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Segunda Sala, Jurisprudencia, Libro 25, Diciembre 2015, Tomo I, p. 391.

jurídica, abordada de una forma determinada en el pasado, no sea tratada de modo extremadamente desigual en otro periodo, salvo que exista una causa constitucionalmente válida que legitime su variación. En tal virtud, resulta un reflejo de los principios de seguridad jurídica y legalidad, ya que exige que la administración pública no pueda modificar unilateralmente el sentido de sus decisiones, de no haber una clara y concreta justificación que lo permita, y en el caso que exista alguna modificación, debe existir un periodo de transición que permita a los gobernados ubicarse en la hipótesis normativa que pretende introducirse, toda vez que la actuación de las personas se ha justificado en la expectativa legítima generada en razón de que las condiciones en las cuales se emitió dicho acto se concebían relativamente estables.²⁶

Por último, a raíz de tres amparos en revisión, la Segunda Sala emitió tres nuevos criterios respecto al principio de confianza legítima, respecto de actos legislativos, actos administrativos y como manifestación del derecho a la seguridad jurídica, en su faceta de interdicción a la arbitrariedad.

En el primero,²⁷ referente a los actos legislativos, se señala que dicho principio debe invocarse bajo la perspectiva de irretroactividad de las normas que se encuentran previstas en el artículo 14 constitucional, ya que pretender tutelar meras expectativas de derecho contra los actos legislativos podría equivaler a la congelación del derecho, lo cual sería contrario al estado de derecho y a la facultad que tiene el Poder Legislativo de reformar el marco jurídico a las necesidades dinámicas de la sociedad. Además, la modificación a las normas en materia fiscal, conllevan un fin de interés público o colectivo, el cual resulta preponderante al interés particular de cada contribuyente o gobernador. En este

²⁶ DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA LA TARIFA DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2013. QUIEN SE DEDICA A LA IMPORTACIÓN DE LAS MERCANCIAS COMPRENDIDAS EN LOS ARANCELES OBJETO DE DESGRAVACIÓN GRADUAL QUE ESA NORMA POSTERGÓ, TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMARLO EN AMPARO EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis aislada, Libro 30, Mayo de 2016, Tomo IV, p. 2781.

²⁷ CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS LEGISLATIVOS, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis aislada, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, p. 1387.

orden de ideas, el principio de confianza legítima no tiene al alcance para oponer al legislador meras expectativas de derecho para cuestionar la regularidad constitucional de los actos legislativos en los que se determine el establecimiento, modificación o supresión de contribuciones.

En el segundo,²⁸ se refiere que este principio se hizo valer frente a los actos de la administración, con el fin de tutelar meras expectativas de derecho, no obstante que no existiera alguna forma que regulara ciertas conductas o circunstancias, siendo que la autoridad administrativa había emitido de manera previa un acto en el que reconocía a un particular la posibilidad de gozar de una prerrogativa o de realizar una conducta, o bien, la había tolerado o mantenido en silencio durante un tiempo prolongado, por lo que se había generado la confianza en el particular respecto a que la situación se mantendría. En este sentido, la confianza debe entenderse como la tutela de las expectativas razonablemente creadas en favor del gobernado, con base en la esperanza que la propia autoridad le indujo a partir de sus acciones u omisiones, las cuales se mantuvieron persistentes en el tiempo, generando en el particular la estabilidad de cierta decisión, ajustando con ello su conducta, pero que, con motivo de un cambio súbito e imprevisible, esa expectativa se vea quebrantada. Por tal motivo, se debe realizar una ponderación entre los intereses públicos frente a los intereses particulares, ya que el acto de autoridad podrá modificarse ante una imperante necesidad del interés público. En consecuencia, este principio guarda relación con el principio de irrevocabilidad unilateral de los actos administrativos que contienen las resoluciones favorables, es decir, teniendo a salvo el juicio de lesividad.

Y en el tercero,²⁹ se aduce que la confianza legítima constituye una manifestación del derecho a la seguridad jurídica, en su faceta de interdicción de la arbitrariedad o del exceso. En este criterio, la Segunda Sala vuelve a señalar

²⁸ CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis aislada, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, p. 1386.

²⁹ CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis aislada, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, p. 1385.

que el derecho a la seguridad jurídica, el cual es reconocido en los artículos 14 y 16 Constitucionales, tutela la prerrogativa del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, en un estado de indefensión, por lo que “sabrán a que atenerse” respecto del contenido de las leyes y del actuar de las autoridades. Siendo que el ordenamiento debe contener los elementos mínimos para hacer valer los derechos del gobernado y para que las autoridades no incurran en arbitrariedades. En este sentido, 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 que así lo exija el interés público.

En el sistema jurídico mexicano, se ha distinguido entre los derechos adquiridos y las expectativas de derecho, siendo que los primeros deben entenderse como aquellos que han entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico y que no pueden verse afectados por la voluntad de quienes intervienen en el acto, así como tampoco por disposición legal alguna en contrario. Mientras que las expectativas de derecho, se pueden entender como meras pretensiones o esperanzas respecto a una situación jurídica, siendo estos derechos en potencia, los cuales no se encuentran protegidos por nuestro ordenamiento jurídico.

Resulta importante hacer un análisis respecto al derecho comparado de este principio de protección a la confianza legítima.

El primer antecedente de la protección de la confianza de los particulares fue en el año de 1956 en Alemania, siendo el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea el que alude por primera ocasión a dicha noción y es hasta 1973 cuando se reconoce como principio, derivado de un juicio en el que se alegó la existencia de violaciones al principio de seguridad jurídica, debido a la aplicación retroactiva de un Reglamento, así como al desconocimiento de la confianza legítima.

Pamela Pittatore,³⁰ señala que el principio de la legítima confianza nace en el Derecho alemán a finales del siglo XIX y, posteriormente pasa a Italia, España, Holanda, Suiza, entre otros, para instalarse definitivamente como principio fundamental en el ordenamiento jurídico de la Comunidad Europea. Siendo así, surge como fundamento del Estado de Derecho y con el objeto de equilibrar la tensión existente entre la necesaria estabilidad de la actuación de la Administración Pública y la flexibilidad e innovación de la misma en cuanto a los cambios sociales que debe reconocer el Derecho.

La referida autora, a su vez cita a Federico Castillo, quien siguiendo a Leguina Villa, sostiene que el principio de seguridad jurídica adquiere una triple dimensión, como conocimiento y certeza del Derecho positivo, como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general y como forma de prever las consecuencias jurídicas derivadas de las acciones propias y de terceros.

En palabras de María del Carmen Aispuro,³¹ los criterios que ha establecido el Tribunal Judicial de la Comunidad Europea en los que se hace referencia al principio de confianza legítima de los particulares, ha sostenido que presupone la existencia de cierta permanencia en la aplicación e interpretación del ordenamiento jurídico, lo cual genera la confianza respecto a que la autoridad seguirá actuando de determinada manera bajo las mismas circunstancias, esto es, creando esperanzas fundadas en los gobernados.

La misma autora señala que se debe entender dicho principio vulnerado, cuando la autoridad realiza un acto u omisión que resulta contrario a los intereses de los gobernados e incluso generando cierto perjuicio, quienes tienen la creencia razonable de que las situaciones creadas por la autoridad serán estables por cierto tiempo y bajo las normas establecidas para tales efectos.

³⁰ PITTATORE, Pamela, "El principio jurídico de la legítima confianza y la interpretación judicial del Decreto de desregulación económica a nueve años de su dictado", *Actualidad en Derecho Público*, Buenos Aires, 6° año, segunda época, enero-abril 2000, p.166.

³¹ AISPURO URRUCHÚA, María del Carmen, "La seguridad jurídica..." *cit.*, p. 1007.

Es por esto, que el principio que nos ocupa se puede entender como la protección de las esperanzas de los gobernados frente al Estado, tanto en el ámbito de actuación de la administración pública, como en el ámbito legislativo y judicial.

La doctrina no ha sido uniforme en cuanto al ámbito de aplicación de este principio, ya que hay algunos autores que refieren que puede proteger expectativas de derecho o esperanzas fundadas, mientras que la gran mayoría de doctrinarios lo constriñen a la protección de los derechos adquiridos.

Como señala Iñigo Sanz,³² *“El principio de protección de la confianza legítima de los particulares en el ámbito del Derecho público limita la actividad del poder público, para impedir que éste destruya sin razón suficiente la confianza que su actuación haya podido crear en los ciudadanos sobre la estabilidad de una determinada situación jurídica.”*

Asimismo, dicho autor señala que este principio si bien no es mencionado de manera expresa en los Tratados constitutivos, sí es reconocido como principio general de derecho comunitario, siendo que tiene su origen en la jurisprudencia alemana. La función económica que ha tenido en el Tribunal de Justicia europeo, le ha otorgado la suficiente publicidad para ser reconocido como uno de los principios generales del Derecho público, ya que todos los gobernados necesitan de un ordenamiento jurídico lo más estable posible para poder planear sus operaciones, obligaciones e inversiones. En ese sentido, el principio de confianza legítima se puede ubicar en las reglas dirigidas a asegurar la estabilidad de las situaciones jurídicas, las cuales emanan del principio de seguridad jurídica.

El autor que nos ocupa, cita a su vez a Schwarze,³³ quien señala que *“la virtualidad de este principio respecto de las normas jurídicas constituye, sin duda, el aspecto más remarcable de su aplicación en la práctica judicial comunitaria.”*

³² SANZ RUBIALES, IÑIGO, “El principio de confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Madrid, 2000, p. 92.

³³ *Ídem*, p. 93.

Siendo este principio para la doctrina alemana como la forma en la que se reviste el principio de seguridad jurídica sobre el plano de los derechos subjetivos.

Iñigo Sanz, refiere que el principio que nos ocupa tiene una doble naturaleza: objetiva y subjetiva, conforme al derecho alemán y al comunitario, siendo esta consecuencia de que las normas de derecho público no se dictan en interés únicamente de la colectividad, sino también de las personas que la componen, por lo que el Juez debe tomar en consideración la situación particular del recurrente, ponderándola con los intereses colectivo que puedan verse afectados.³⁴

En tal sentido, se puede advertir que el principio de confianza se puede aplicar a la luz de la situación concreta y de la buena fe de los interesados, inspirándose en la equidad, es decir, en la necesidad de evitar los efectos perjudiciales que para los operadores jurídicos puede producir el dinamismo del ordenamiento jurídico.³⁵

Siguiendo al mismo autor, el principio de confianza legítima va más allá de los derechos adquiridos, ya que puede alcanzar a las meras expectativas de derecho de los particulares en cuanto a la estabilidad de una determinada normativa, tal y como lo ha reconocido el Tribunal de Luxemburgo.

De igual modo, señala que el Tribunal de Justicia europeo ha referido que la confianza legítima no puede ser considerada como un principio absoluto, ya que esto propiciaría una rigidez en el sistema jurídico y sería contrario a su buen funcionamiento, por lo que resulta necesaria la ponderación de intereses en función de los efectos temporales de la norma cuestionada.

Iñigo Sanz, quien a su vez cita a Puissochet, señala que este principio tiene una aplicación más amplia que el de irretroactividad, siendo que puede ser más útil en los supuestos en los que la retroactividad resulta legal, dado que en estos

³⁴ *Ibidem*, p. 100.

³⁵ *Ídem*, pp. 100 y 101.

casos, la confianza legítima puede verse afectada por las consecuencias de una norma válidamente retroactiva.³⁶

El requisito subjetivo para admitir una confianza legítima es que el cambio en el ordenamiento jurídico, así como el perjuicio causado a los derechos o intereses del gobernado, sea imprevisible, toda vez que la finalidad de este principio es proteger los intereses de los particulares contra las modificaciones imprevistas del ordenamiento jurídico en la que pudieron apoyar sus actuaciones.³⁷

En palabras nuevamente de Schwarze, a quien refiere Iñigo Sanz: *“este concepto de previsibilidad incluye, no sólo la previsión de las consecuencias jurídicas de un determinado comportamiento, sino la simple dificultad para adaptar la actuación personal a las determinaciones legales.”*³⁸

Respecto a la imprevisibilidad de las modificaciones normativas, la doctrina es coincidente señalando que resulta necesario analizar las circunstancias caso por caso para determinar tal situación, tomando en consideración la normatividad previa, la existencia de cambios de las circunstancias reguladas o elementos accidentales, ya sea políticos, económicos o sociales.

Por otra parte, el multicitado autor refiere medidas para eliminar la imprevisibilidad normativa, entre las cuales el Tribunal de Justicia europeo ha señalado las siguientes: disposiciones transitorias, las cuales toman en cuenta la situación de aquellos que se vean afectados por la nueva norma jurídica o por la reforma a una anterior, quienes podrían haber confiado en la estabilidad de dicha norma jurídica, o bien, medidas no normativas, como por ejemplo la publicidad en medios de información.

³⁶ *Ídem*, p. 109

³⁷ *Ibidem*, p. 112.

³⁸ *Ídem*, p. 113.

Ahora bien, en palabras de Johann-Christian Pielow,³⁹ el tema de la protección a la confianza legítima lleva a dos necesidades respecto a la actuación de la administración pública, por un lado la necesidad de estabilidad de la actuación estatal y, por la otra, la necesidad de una cierta flexibilidad, innovación o cambio de la misma.

Este principio impone al Estado la obligación de asumir una conducta coherente con sus actos o conductas anteriores, de modo que no se genere en los gobernados la incertidumbre de que los poderes que lo integran pueden actuar de manera indiferente, sin respetar las conductas asumidas anteriormente y perjudicando las legítimas expectativas de los particulares a los cuales va dirigida tal actuación estatal.⁴⁰

Pamela Pittatore, a su vez cita a Federico Castillo, quien señala que en el Derecho alemán, no cualquier tipo de confianza subjetiva abre la vía de la protección del principio de confianza legítima, ya que dicha protección aparece cuando su base jurídica se encuentra en principios constitucionales o principios generales del Derecho como la buena fe.⁴¹

Este principio guarda relación con el diverso de la buena fe, toda vez que exige de la administración pública y de la administración de justicia, el respeto del ordenamiento jurídico previamente establecido en interés de los gobernados que conforman el Estado de derecho, señalando que el fundamento de la justicia es la buena fe, es decir, la fidelidad y sinceridad de las palabras y de los acuerdos.⁴²

Andrés Fernando Mesa, cita a su vez a Parejo Alfonso, quien señala que la confianza legítima resulta un nombre nuevo que se le otorga a la buena fe, siendo solamente una ampliación y actualización de su contenido. Aduce que la diferencia entre ambos principios radica en una distinción de alcance, más que de sustancia

³⁹ PIELOW, JOHANN.CHRISTIAN, 2El principio de la confianza legítima (Vertrauensschutz) en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas”, *Actualidad en el Derecho Público*, Buenos Aires, 5° año, segunda época, septiembre-diciembre 1999, pp. 15 a 17.

⁴⁰ PITTATORE, PAMELA, “El principio...”, *cit.* p.168.

⁴¹ *Ídem.* p. 169.

⁴² MESA VALENCIA, Andrés Fernando, *El principio de la buena fe: el acto propio y la confianza legítima*, Medellín, 2013, p. 32.

y, determina que el radio de acción del principio de buena fe resulta más corto que el que pretende abarcar el principio de confianza legítima.⁴³

A su vez, el mismo autor señala que la Corte Constitucional de Colombia ha resuelto que el principio de confianza legítima constituye una proyección de la buena fe que debe gobernar la relación entre las autoridades y los gobernados, siendo que permite conciliar el interés general o colectivo y los derechos individuales de los particulares.

Señala que es un derecho constitucional implícito, ya que tiene su fundamento en el artículo 83 de la Constitución colombiana, el cual refiere que las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas, así como en el Derecho civil.

Por lo cual se puede concluir que es un principio novedoso en los diversos sistemas jurídicos, el cual no tiene sustento constitucional expreso, pero que se infiere y surge a través de los principios de seguridad jurídica y buena fe, principalmente, y se puede definir como aquel principio que tutela la confianza que han depositado los gobernados en las actuaciones de los poderes públicos, esperando de ellos el trato favorable y consecuente que ha sido proporcionado y evitando la alteración de dichas condiciones de manera súbita.

⁴³ *Ídem*, p. 35.

3.- Principio de buena fe

El principio general de buena fe, en sentido amplio, se puede definir como aquella regla de conducta a que han de ajustarse todas las personas en sus respectivas relaciones jurídicas,⁴⁴ tanto en su fase previa, como en el desenvolvimiento de las mismas.

Como lo ha señalado Larenz *“la salvaguardia de la buena fe y el mantenimiento de la confianza forman la base del tráfico jurídico y, en particular, de toda la vinculación jurídica individual, Por esto, el principio no puede limitarse a las relaciones obligatorias, sino que es aplicable siempre que exista una especial vinculación jurídica, y en este sentido puede concurrir, por tanto, en el Derecho de cosas, en el Derecho procesal y el Derecho público.”*⁴⁵

En tal sentido, se puede colegir que el principio que nos ocupa constituye un límite al ejercicio de los derechos por parte de los gobernados y, de manera correlativa, al ejercicio de las atribuciones y facultades por parte de la administración pública.

Por lo anterior, la actuación de toda autoridad se encuentra sometida al ordenamiento jurídico y al Derecho, esto es, también a los principios generales que lo integran y que son fuente del mismo.

Amelia González, en su libro Buena fe y derecho tributario, señala que todo acto o conducta insertos en un procedimiento tributario que se dirija a impedir, entorpecer, perturbar, menoscabar o retrasar el ejercicio de un derecho o de una potestad, o que pretenda convertir en imposible, difícil, oneroso o prolongado el cumplimiento de una obligación o de un deber de la otra parte, resulta contrario al principio de buena fe como modelo de conducta en el ámbito tributario, siendo que los valores que se deben observar tanto por la autoridad fiscal, como por los

⁴⁴ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 1983, p. 26.

⁴⁵ *Ídem*, p. 31.

obligados tributarios son la fidelidad, honestidad, veracidad, coherencia, ponderación y respeto.⁴⁶

En ese sentido, atendiendo a la lealtad con la que debe actuar la autoridad fiscal, se colige que tiene deberes de comunicación, asistencia y colaboración, en sentido positivo y negativo, es decir, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, o bien, sin obstaculizar el mismo.

En palabras de Sainz Moreno *“no existen intereses públicos “impersonales” distintos de los que interesan particularmente a los ciudadanos. Los intereses públicos y los intereses privados están implicados entre sí hasta tal punto que cualquier interés público es, también, interés privado.”* En tal sentido, afirma que *“protege el valor ético social de la confianza jurídicamente válida frente a cualquier lesión objetiva que pueda sufrir, haya sido o no maliciosamente causada. Un acto es contrario a la buena fe cuando produce una lesión, cualquiera que sea la intención del causante.”*⁴⁷

Como lo ha señalado Jesús González, *“la presencia de los valores de lealtad, honestidad y moralidad que su aplicación comporta es especialmente necesaria en el mundo de las relaciones de la Administración con los administrados.”*⁴⁸

La buena fe incorpora los valores éticos de la lealtad y la confianza y sirve de cauce para la integración del ordenamiento jurídico.⁴⁹

Por tanto, se concluye que el principio de buena fe constituye uno de los principios generales del Derecho, por lo que se justifica su existencia con independencia que se encuentre previsto de manera expresa en alguna norma jurídica positiva o que algún tribunal lo haya reconocido como tal.

⁴⁶ GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia, *Buena fe y Derecho Tributario*, XX ed., 2001, p. 170

⁴⁷ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general...*, op. cit., pp. 33 y 48.

⁴⁸ *Idem*, p. 37.

⁴⁹ *Idem*, p. 45

En palabras de Jesús González, *“la aplicación del principio de la buena fe permitirá al administrado recobrar la confianza en que la Administración no va a exigirle más de lo que estrictamente sea necesario para la realización de los fines públicos que en cada caso concreto persiga. Y en que no le va a ser exigido en el lugar, en el momento ni en la forma más inadecuados, en atención a sus circunstancias personales y sociales, y a las propias necesidades públicas. Confianza, legítima confianza de que no se le va a imponer una prestación cuando sólo superando dificultades extraordinarias podrá ser cumplida.”*⁵⁰

Y por la parte de los gobernados, también se señala la aplicación de este principio, en cuanto a que la Administración confiará en que el administrado va a adoptar un comportamiento leal en la fase de constitución de las relaciones, en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones frente a la propia Administración y frente a los demás gobernados.

Siguiendo al mismo autor, se señala que el principio general de la buena fe informa la función de interpretación y de decisión del sentido que ha de darse a cada una de las normas de distinto rango jerárquico, así como a los actos de cada una de las partes que se encuentran relacionadas, siendo que colma lagunas y completa las normas reguladoras de la acción administrativa.

Siempre que se ejerza cualquier derecho subjetivo se estará sujeto al principio de la buena fe, es decir, en los actos que se realizan frente a la Administración Pública, encontramos este principio en: el derecho de petición, en los actos de trámite de un procedimiento, en un acto administrativo definitivo, en actos de ejecución, en actos de revisión, en actuaciones procesales, etc.

Es importante señalar que la lealtad en el comportamiento de las partes en la fase previa a la constitución de las relaciones, obliga a una conducta clara, inequívoca y veraz, rechazando cualquier pretensión que se base en la propia conducta confusa, equivocada o maliciosa.⁵¹

⁵⁰ *Ibidem*. P. 59.

⁵¹ *Ídem*. P. 81.

Por otra parte, Andrés Fernando Mesa, cita a su vez a la jurista colombiana María José Viana, quien señala que el principio de buena fe contiene dos elementos, por una parte la lealtad, que se puede entender como el cumplimiento de lo prometido y, por el otro, la transparencia que es el deber de poner de manifiesto todos los aspectos relevantes para que las partes de una relación jurídica puedan definir sus propias conductas.⁵²

Los criterios judiciales españoles han delimitado el ámbito de aplicación del principio de la buena fe, señalando que significa confianza, seguridad y honorabilidad, destacando la palabra fe, la cual proviene de fidelidad, esto es, que una de las partes o ambas se entreguen confiadamente a la conducta leal de la otra en el comportamiento de sus obligaciones, con la confianza respecto a que la otra parte no le engañará.

En el ámbito del derecho administrativo mexicano, se ha introducido este principio en el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, en el que se menciona que la actuación administrativa en el procedimiento se desarrollará con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe.

En materia tributaria, encontramos en el artículo 21 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente que *“en todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias”*, siendo esto en el Capítulo IV denominado “Derechos y garantías en el procedimiento sancionador”.

En tal virtud, resulta interpretable fijar postura fija respecto a la existencia del principio de buena fe en materia tributaria en general, toda vez que por la ubicación topográfica del artículo antes señalado, éste se encuentra en capítulo referente a los derechos y garantías del procedimiento sancionador, no así de manera genérica.

⁵² MESA VALENCIA, Andrés Fernando, *El principio de la buena fe: el acto propio y la confianza legítima*, Medellín, 2013, p. 20.

Sin embargo, es de señalarse que por el principio de autodeterminación que rige en materia tributaria mexicana, se infiere que se encuentra reconocido de manera implícita este principio de la buena fe, el cual resulta aplicable a los contribuyentes.

Por último, resulta importante señalar los diversos criterios judiciales que encontramos en nuestro sistema jurídico mexicano respecto del principio que nos ocupa.

Se ha señalado que este principio radica en que *“la actuación administrativa de los órganos de la administración pública y en la de los particulares, no deben utilizarse artificios o artimañas, sea por acción u omisión, que lleven a engaño o a error. La buena fe constituye una limitante al ejercicio de facultades de las autoridades, en cuanto tiene su apoyo en la confianza que debe prevalecer en la actuación administrativa, por lo que el acto, producto del procedimiento administrativo, será ilegal cuando en su emisión no se haya observado la buena fe que lleve al engaño o al error al administrado, e incluso a desarrollar una conducta contraria a su propio interés, lo que se traduciría en una falsa o indebida motivación del acto, que generaría que no se encuentre apegado a derecho.”*⁵³

Asimismo, *“la buena fe en sentido objetivo se refiere al sometimiento de la conducta de un operador jurídico, a un estándar socialmente establecido. Es un modelo de conducta, por tanto, para apreciar si una persona actúa de buena fe hay que analizar las motivaciones y las exteriorizaciones de su comportamiento; pero para tal fin es preciso que tenga anclaje en el modelo de conducta que en el plano de las estimaciones ético-sociales asumidas por el derecho sea calificable como tal, pues la buena fe no se autodetermina a sí misma. La honradez personal se da en la medida en que se atenga a las reglas de la moral social. Por tanto, si se demuestra objetivamente que una autoridad faltó a la lealtad y honradez en el tráfico jurídico, puesto que mediante intencionadas maquinaciones y artificios impidió a un concesionario ejercer la concesión legalmente obtenida y pretendió*

⁵³ BUENA FE EN LAS ACTUACIONES DE AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 1723.

inducirla a que la cancelara, tales actuaciones infringen el principio de derecho positivo de la buena fe, previsto en el artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, y sus actos deben declararse nulos.”⁵⁴

Como tercer criterio, encontramos que *“la buena fe no se encuentra definida en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo ni en otras leyes administrativas, por lo que es menester acudir a la doctrina, como elemento de análisis y apoyo, para determinar si en cada caso la autoridad actuó en forma contraria a la buena fe. Así, la buena fe se ha definido doctrinariamente como un principio que obliga a todos a observar una determinada actitud de respeto y lealtad, de honradez en el tráfico jurídico, y esto, tanto cuando se ejerza un derecho, como cuando se cumpla un deber.”⁵⁵*

Por otra parte, de diversos criterios se desprende que la buena fe es base inspiradora de todo el derecho y debe serlo, por ende, del comportamiento de las partes en todas sus relaciones jurídicas y en todos los actos del proceso en que intervengan, siendo que debe observarse no sólo por los gobernados sino también por las autoridades administrativas en todas sus actuaciones; todos los miembros de la comunidad deben ajustar sus actuaciones a las exigencias de la buena fe, puesto que ésta sólo puede predicarse en sus recíprocas relaciones, de la actitud de uno en relación con otro, es decir, que este otro, según la estimación habitual de la gente, puede esperar determinada conducta de uno, o determinadas consecuencias de su conducta, o que no ha de tener otras distintas o perjudiciales. En efecto, todas las personas y también la administración pública, deben actuar de buena fe en todas sus relaciones y en todas las fases de la vida de sus relaciones, es decir, en su nacimiento, desenvolvimiento y extinción. La administración pública y el administrado han de aportar un comportamiento leal en todas las fases de constitución de las relaciones hasta el perfeccionamiento del

⁵⁴ BUENA FE EN MATERIA ADMINISTRATIVA, CONFORME A SU SENTIDO OBJETIVO, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 1723.

⁵⁵ BUENA FE EN MATERIA ADMINISTRATIVA. ESTE CONCEPTO NO SE ENCUENTRA DEFINIDO EN LA LEY, POR LO QUE DEBE ACUDIRSE A LA DOCTRINA PARA INTERPRETARLO. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 1724.

acto que les dé vida y en las relaciones frente a los posibles defectos del acto; asimismo, debe darse ese comportamiento leal en el desenvolvimiento de las relaciones en las dos direcciones en que se manifiestan: derechos y deberes y, por último, debe darse también en el momento de extinción, al ejercer las potestades de revisión y anulación y al soportar los efectos de la extinción, así como en el ejercicio de las acciones ante la jurisdicción contencioso administrativa.⁵⁶

El criterio judicial en España, ha confirmado la vigencia del principio de buena fe como criterio rector de las relaciones entre la administración pública y los gobernados, por lo que su aplicación a ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria es indudable, siendo que se debe tomar en consideración que la satisfacción del interés público, únicamente puede conseguirse con base en el respeto mutuo de los intereses de la otra parte, por lo que debe existir reciprocidad.⁵⁷

La jurisprudencia española ha hecho énfasis en la conexión entre este principio y el cumplimiento de la finalidad económico-social que pretende la relación obligacional de que se trate, por lo que en el caso de la relación jurídico-tributaria, colisionan el interés público y el interés privado, debiendo resolverse mediante la implementación de los principios constitucionales.

Por lo que es de colegirse que en México, si bien es cierto que la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas se encuentra excluida de la serie de principios y regulaciones previstas en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, también lo es que de la interpretación armónica y sistemática que se haga a todo lo previamente analizado, el principio de buena fe en México es aplicable en materia tributaria tanto para la administración pública como para los contribuyentes.

⁵⁶ BUENA FE, Apéndice de 1965, Sexta Época, Parte IV, p, 310 y BUENA FE EN MATERIA ADMINISTRATIVA. SU OBSERVANCIA EN LAS DISTINTAS FASES DEL DESENVOLVIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 1724.

⁵⁷ GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia, *Buena fe...*, op. cit., p. 163.

4.- Principio de interdicción de la arbitrariedad

En el sistema jurídico español, en específico en su Constitución, se consagra el principio de interdicción de la arbitrariedad, como un importante límite a la actuación de todos los poderes públicos.

Sin embargo, el alcance de este principio es distinto cuando se aplica a cada uno de estos poderes públicos, toda vez que no es lo mismo la función y la discrecionalidad con la que cuenta el Poder Legislativo, que la de los Poderes Ejecutivo y Judicial.⁵⁸

Eva Desdentado, señala que la legitimidad de las decisiones legislativas, a diferencia de las decisiones administrativas y determinaciones judiciales, emana fundamentalmente de la posición constitucional del órgano que las adopta y no como tal de la expresión de las razones que justifican la decisión concreta en cuestión. La legitimidad de la decisión discrecional administrativa no puede basarse únicamente en la autoridad que la ha adoptado, sino que se encuentra constreñida al interés público para el que se la ha conferido dicha potestad. Ahora bien, en cuanto a las resoluciones judiciales, la motivación tiene una especial relevancia, ya que la ausencia de la misma, resulta contraria al derecho fundamental a la seguridad jurídica, lo que no siempre ocurre en el caso de las resoluciones administrativas, con la salvedad de los actos que limitan o restringen derechos fundamentales.⁵⁹

Por otra parte, en la doctrina extranjera se han hecho esfuerzos importantes por distinguir siempre los conceptos de discrecionalidad y de arbitrariedad, sin embargo, han habido diversas posturas al respecto.

La referida autora, cita a su vez a Rubio Llorente, en cuanto a que el principio de interdicción de la arbitrariedad carece de sustantividad propia y está estrechamente ligado a la aplicación del principio de igualdad, ya que a la hora de

⁵⁸ DESDENTADO DAROCA, Eva, "El principio de interdicción de la arbitrariedad", *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, La Ley, Madrid, 2010, p. 178.

⁵⁹ *Ídem*, p. 179.

aplicar el principio de igualdad, el juez no encuentra la solución en la ley y debe aplicar el criterio de razonabilidad.

De igual modo, en palabras de García de Enterría, señala que la adopción de dicho principio no fue poco meditada y deformada de una noción extranjera, sino que la intención deliberada fue adoptar el concepto en un sentido más extenso, esto es, con la finalidad de progresar hacia una interpretación que identificara la arbitrariedad con el abuso de discrecionalidad.⁶⁰

Señala que al igual que en el sistema anglosajón, este principio engloba la prohibición de la desigualdad y que va más allá, es decir, supone un veto a cualquier otra forma de abuso de la discrecionalidad, a todo acto arbitrario contrario a Derecho

Por otra parte, se puede entender este principio como contrario a la irregularidad caprichosa, es decir, a las decisiones que no se funden en criterios o razones algunos, siendo meras manifestaciones de poder carentes de fundamentos de todo tipo.⁶¹

Es por esto, que uno de los elementos que son contrarios a la arbitrariedad es la motivación, entendiendo ésta como un elemento puro formal del acto que consiste en la exteriorización de las razones que justifican la decisión. Lo que sirve para que los gobernados conozcan las razones o motivos que respaldan las decisiones discrecionales que les afectan.

Por tal motivo, la ausencia o insuficiencia de la motivación, puede y debe considerarse como un indicio de arbitrariedad, siendo importante resaltar las razones de fondo que permiten justificar la decisión que tomó determinada autoridad o poder público para emitir un acto en perjuicio de algún gobernado.

Es de señalarse que una decisión no solo es arbitraria cuando la Administración que la ha adoptado no ha sido capaz de alegar razón alguna que la

⁶⁰ *Ibidem*, pp. 181 y 182.

⁶¹ *Ídem*. p. 183.

respalde, sino también cuando las razones alegadas no son adecuadas o suficientes para justificar la decisión adoptada.⁶²

Dicha autora señala que la noción de discrecionalidad técnica se utiliza para hacer referencia a aquellos supuestos en los que la norma remite a conceptos que son indeterminados y que para su integración es necesario acudir a criterios o juicios técnicos, siendo necesario realizar un control de dichas arbitrariedades técnicas, esto es, verificando que son razonables y ponderadas, anulando errores manifiestos de apreciación.⁶³

Los tribunales españoles han llevado a cabo un adecuado control de la arbitrariedad de las decisiones discrecionales de la Administración, ya que examinan la existencia y suficiencia de la motivación y no se detienen en el análisis del vicio meramente formal, sino que se adentran en el control de fondo de la decisión y en función de los datos aportados en el proceso, anulando en muchas ocasiones las resoluciones por cuestiones de arbitrariedad.

Por último, además de los criterios antes señalados relativos al principio de confianza legítima, en donde nuestro Poder Judicial se ha pronunciado respecto del principio que nos ocupa, encontramos el siguiente: *“el principio de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso consiste en hacer mesurable la actuación pública, buscando que cada medida que se adopte en el ejercicio del poder estatal sea equilibrada y razonable, libre de todo capricho o abuso; así, dicho principio impone la justicia en la medición de los medios que se dispongan en relación con un fin determinado, una "adaptabilidad" que transforme el efecto de la actividad impositiva pública objeto de esa actividad. Es una regla de equilibrio de la acción impositiva del Estado dirigida a un objeto determinado, es decir, vincula la medida de comparación a un objeto justificador de la imposición, colectivamente relevante, valorando las consecuencias de la imposición según sus efectos, atendiendo al objeto de aquélla.”*⁶⁴

⁶² *Ibidem*, p. 193.

⁶³ *Ídem*, p. 195.

⁶⁴ COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD

5.- Principio de irretroactividad

Uno de los requisitos básicos para que los gobernados tengan certeza respecto al ordenamiento jurídico que se encuentra vigente, es que las normas jurídicas hayan sido admitidas con carácter previo a la producción de los hechos que éstas regulan.

César García,⁶⁵ quien cita a Xavier, señala que la regla deberá ser la denominada “regla de anterioridad de la ley”.

En el sistema jurídico alemán, lo que prohíbe el principio de seguridad jurídica es que las situaciones jurídicas que son relevantes en materia tributaria sean agravadas o empeoradas por una norma tributaria que aplique a hechos que se han producido con anterioridad a su entrada en vigor. Lo cual origina que se encuentre prohibido agravar la posición del gobernado de manera retroactiva.⁶⁶

Es importante señalar que, respecto a la retroactividad de las normas, lo que está prohibido es la aplicación en perjuicio del gobernado, no siendo así, aquellas normas que son en su beneficio, o bien, que no le paran perjuicio alguno.

Resulta relevante analizar en el caso de normas que otorgan beneficios fiscales si es que es posible que se actualice la figura de los derechos adquiridos, toda vez que un contribuyente que realizó el presupuesto de hecho de la exención tributaria, se puede colegir que ya ejerció el derecho mismo de exención. Caso contrario, si el contribuyente no ha realizado el presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la exención, no actualiza la figura del derecho adquirido, sino de una mera expectativa de derecho de tal exención.

Como lo señala Manuel Hallivis,⁶⁷ *“No es posible aplicar correctamente la legislación tributaria, ni se promoverá el cumplimiento voluntario con esta falta de estabilidad (y, por ende, de certidumbre) de las normas, ya que los particulares no*

(LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, p. 525.

⁶⁵ GARCÍA NOVOA, César, El principio de..., *op. cit.*, p. 166.

⁶⁶ *Idem*, p. 171.

⁶⁷ HALLIVIS PELAYO, Manuel, “La estabilidad de,,,”, *cit.*, p. 527.

pueden planear con confianza sus inversiones y tanto para ellos como para las propias autoridades se dificulta y resulta costoso el proceso de instrumentación de cada cambio.”

Dicho autor menciona que las leyes tributarias deben ser prácticas y realistas, de modo que pueden ser aplicadas tanto por los contribuyentes como por la administración tributaria, esto es, no deben de ser ambiguas, ni exigir requisitos que propicien su confusión y generen incumplimiento.

En palabras de Pascuale Fiore, si el derecho estaba ya individualmente adquirido antes de haberse puesto en vigor la nueva norma jurídica, los preceptos de ésta no podrán tener autoridad para alterar tal derecho en específico, ya que se entiende como adquirido; por el contrario, en el momento en que la nueva norma jurídica empezó a estar vigente, el derecho aún no se había adquirido en lo individual, pero estaba a punto de nacer, no podrá ya adquirir tan derecho, sino de conformidad con el precepto imperativo de la nueva norma jurídica.⁶⁸

Es de señalarse, que jurídicamente, la figura de la retroactividad se encuentra referida a la ley, en tanto que permite a una disposición jurídica su aplicación a situaciones nacidas con anterioridad a su promulgación e inicio de vigencia.⁶⁹

Como se señaló anteriormente, el Poder Judicial ha señalado que debe entenderse por derechos adquiridos, siendo que son aquellos que ya han entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o aquellos que implican la introducción de un bien, facultad o provecho al patrimonio de una persona, mientras que la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho.

⁶⁸ FIORE, Pascuale, De la irretroactividad e interpretación de las leyes, Reus, Madrid, 2009, p. 33.

⁶⁹ ESPINOSA BERECHCOCHA, Carlos, La jurisprudencia y los derechos adquiridos, Análisis y propuestas, Porrúa, México, 2012, p. 116.

Análisis de la tesis en estudio

La tesis que nos ocupa contiene diversos puntos a analizar. Considero importante precisar que este criterio judicial resulta el primero en nuestro sistema jurídico en abordar el principio de seguridad jurídica desde la óptica de la confianza legítima, la buena fe y la interdicción de la arbitrariedad, mismo que fue sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, esto es en Nuevo León. Hago mención expresa de tal situación, ya que es el parte aguas de los posteriores criterios del Poder Judicial en donde se ha precisado con mayor detalle tales principios que han sido adoptados principalmente de la doctrina y legislación extranjeras.

En primer orden de ideas, hace mención expresa que el principio de confianza legítima encuentra sustento en la garantía de seguridad jurídica prevista en los artículos 14 y 16 Constitucionales, misma que es la base de nuestro sistema jurídico mexicano y que tiene por objeto, por una parte dar certeza a los ciudadanos y, por la otra, evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades.

Señala que debe prevalecer la confianza, la estabilidad y la paz social. Refiere que el principio de protección de confianza legítima tutela el respeto de la adopción y aplicación de normas, actos o medidas bajo las cuales previamente el gobernado se sujeta, de modo que no puede ser sorprendido de forma imprevista, ya que busca estabilidad y conservación para que las situaciones que son en beneficio de los particulares no sean modificadas en lo futuro, o de lo contrario se establezcan medidas transitorias para no sorprender a los gobernados, esto es, mediante un cambio pausado, evitando un agravio cuando con la modificación se dañan intereses particulares, que en virtud de la confianza depositada por los gobernados, estarían siendo protegidos.

Respecto a la adopción de normas, señala que este principio exige que las innovaciones y modificaciones normativas no sean impuestas de manera súbita e inesperada, tal como se dijo anteriormente, sin que medie un periodo de transición

hacia el marco normativo que se pretende introducir, preservando la expectativa que tienen los particulares de que las condiciones existentes mantengan relativamente estables, es decir, se requiere que dichas modificaciones se encuentren justificadas y que sean racionales, debiendo otorgarse medidas provisorias que garanticen la protección y resguardo de los intereses.

Por tanto, dicha tesis concluye que se vulnera este principio al entrar en vigor una disposición de carácter general de la administración por la que se otorgan beneficios fiscales a determinados contribuyentes, en específico en cuanto al pago diferido de impuestos, siendo que dichos contribuyentes se ajustan y se acogen de buena fe a tal beneficio, esto es, en los términos que se establecieron en dichas disposiciones, no obstante, una vez que ya se encuentra en curso el pago diferido, la autoridad fiscal impone requisitos previos para hacer uso de dicho beneficio, siendo esto inesperado y abrupto para estos contribuyentes, toda vez que no están en condición de conocerlos y acatarlos.

En tal virtud, del análisis a la ejecutoria recaída al amparo directo 241/2012-II, se advierte que en el año 2010, el Poder Ejecutivo publicó un Decreto por el que se otorgan ciertos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas de los estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas por el fenómeno metereológico(*sic*) "Alex".

En la parte que nos interesa, dichos beneficios fiscales consistían en que los contribuyentes afectados podían diferir el entero de las retenciones del impuesto sobre la renta efectuadas a sus trabajadores, correspondientes a los meses de junio, julio y agosto de 2010, siempre que el servicio personal subordinado se prestara en dichas zonas afectadas, debiendo enterarlo en tres parcialidades en montos iguales, de manera mensual y sucesiva, señalando que la primera debía enterarse en el mes de octubre de 2010, mientras que el monto de la segunda y siguiente parcialidad se actualizaría por el período comprendido desde el mes de noviembre y hasta el mes en que se efectúe el pago.

Por otra parte, señaló que los contribuyentes afectados podrían diferir el pago definitivo del impuesto al valor agregado a su cargo, correspondiente a los

meses de junio, julio y agosto de 2010, por los actos o actividades que correspondan a su domicilio fiscal, agencia o cualquier otro establecimiento, ubicados en las zonas afectadas de tales estados, señalando que éstas se debían enterar en tres parcialidades mensuales y sucesivas, siendo la primera en el mes de octubre de 2010, respecto de la segunda y siguiente parcialidad señaló lo mismo que se advirtió anteriormente respecto a su actualización.

Ahora, de la lectura a los demás artículos de dicho Decreto, no se desprende algún otro requisito o señalamiento expreso para acogerse a tales beneficios fiscales, siendo que en el artículo décimo segundo, se señaló que el Servicio de Administración Tributaria podría expedir las disposiciones de carácter general necesarias para la correcta y debida aplicación de este Decreto.

Es de señalarse, que el multicitado decreto entró en vigor al día posterior de su publicación, es decir, el 17 de julio de 2010.

Resulta importante precisar, que el contribuyente quejoso, argumentó que se acogió a los beneficios antes señalados previstos en el referido Decreto, por lo cual efectuó los pagos parciales de manera mensual a partir de octubre de 2010, siendo que el sistema de la institución bancaria no le permitió realizar la correspondiente precisión, por lo que cada uno de sus pagos quedaron registrados como “importe de primera parcialidad”.

Al respecto, se advierte que la autoridad fiscal, en términos de la cláusula habilitante señalada en el multicitado Decreto, adicionó una Regla al respecto, en la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada el 03 de diciembre de 2010, en la cual estableció que los contribuyentes que tomaran dichos beneficios fiscales, al momento de que solicitarán la forma oficial para el pago de la primera parcialidad, debían presentar escrito libre manifestando los meses por los que están ejerciendo el pago en parcialidades, el monto total del entero correspondiente a cada mes desglosado por impuesto, así como el número de parcialidades elegido y su importe.

Sin embargo, dichas disposiciones administrativas fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación hasta el 3 de diciembre de 2010.

Por lo anterior, en julio de 2011, la autoridad fiscal le determinó al contribuyente créditos fiscales por tales conceptos, es decir, por impuesto sobre la renta retenido por salarios y por impuesto al valor agregado.

No obstante, hasta septiembre de 2011, el contribuyente presentó escrito libre señalando las fechas y los montos de los pagos realizados en 2010, correspondientes a la mecánica de pagos señalada en el referido Decreto y advirtiendo lo ocurrido mediante el sistema de la institución bancaria.

En ese sentido, el Tribunal Colegiado concluyó que el contribuyente, al acogerse al citado Decreto, obró de buena fe, ya que se adhirió en sus términos, siendo que éste no exigía la presentación de algún escrito libre al respecto.

Resolvió que la Sala fiscal incurrió en el vicio formal de incongruencia, dado que de la valoración de pruebas e interpretación de dichas disposiciones, se colige una transgresión al principio de confianza legítima, en el ámbito de la adopción de normas, siendo que entra al estudio de dicho principio, mismo que se señaló en el cuerpo del presente trabajo, en el apartado del principio de confianza legítima y que para evitar inútiles repeticiones se tiene por reproducido en este apartado.

Ahora, respecto a la regla II.13.6.1, la cual fue adicionada a las disposiciones que al efecto emite el Servicio de Administración Tributaria, señala que no se advierte de su contenido que se haya dispuesto alguna disposición transitoria para evitar sorprender de manera abrupta a tales contribuyentes, o bien, para que dicho cambio normativo fuera pausado, lo cual consideró en la especie no podía acontecer, ya que el actuar de la autoridad fiscal fue evidentemente extemporáneo.

Es decir, mediante el citado Decreto, el Poder Ejecutivo reguló la mecánica de los pagos a efectuarse si los contribuyentes se acogían a los diversos supuestos señalados como beneficios fiscales e, incorporó una cláusula habilitante

para que el Servicio de Administración Tributaria pudiera emitir disposiciones en donde estableciera diversos requisitos de considerarlo necesario.

Resulta importante recalcar que con base en los artículos cuarto y quinto del referido Decreto, el primer pago de ambos beneficios fiscales lo debían de efectuar los contribuyentes en el mes de octubre de 2010, por lo que resulta por demás extemporáneo y violatorio del principio de confianza legítima por parte de la autoridad fiscal, al emitir tal disposición que señalaba la obligación para los contribuyentes de presentar escrito libre ante la Administración Local de Servicios al Contribuyente que les correspondiera con base en su domicilio fiscal, al solicitar la forma de pago oficial para realizar los enteros correspondientes, dado que por obviedad de razones, era un requisito imposible de cumplir, ya que dichas disposiciones administrativas fueron publicadas hasta el 03 de diciembre de 2010.

Por tal motivo, la ejecutoria señala que el contribuyente se ajustó y acogió a los beneficios otorgados por el Decreto citado, por lo que obró de buena fe, ya que se adhirió en sus términos, esto es, sin el requisito de presentar el escrito libre, siendo esto acorde con el principio de buena fe y con el principio de confianza legítima, dado que el contribuyente realizó el entero de las primeras dos mensualidades conforme a lo señalado en el Decreto de mérito, el cual no contemplaba más requisitos más que lo señalado respecto a la mecánica de pago y fecha de la primer parcialidad, esto es, a efectuarse en el mes de octubre de 2010.

Sin embargo, al momento de realizar el entero correspondiente, dicho contribuyente tuvo dificultades ocasionadas por un tercero, es decir, por el sistema bancario de la institución financiera que utilizó.

No obstante que dicha situación obviamente no fue atribuible al contribuyente, al percatarse de que al realizar el entero de la segunda parcialidad no se podía especificar en el sistema el concepto al cual pertenecía dicho entero, es decir, que no podía detallar de manera expresa que correspondía al segundo pago mensual referente a dichos beneficios fiscales, en términos del principio de buena fe e inclusive por su seguridad jurídica, el contribuyente hubiera efectuado

tal aclaración ante la autoridad fiscal, aun y cuando no fuera requisito la presentación de dicho escrito libre, con el fin de evitar mal entendidos y aclarar tales pagos ante dicha autoridad fiscal.

Lo anterior lo señalo, ya que en el caso que nos ocupa, considero que tanto el contribuyente, así como la autoridad fiscal, en un inicio actuaron de buena fe. El primero, en cuanto a acogerse a los beneficios fiscales otorgados mediante el citado Decreto y en dichos términos. Y la autoridad fiscal en cuanto a emitir los actos de requerimiento de pago y ejecución derivados de un supuesto incumplimiento por parte del contribuyente a un esquema de pago en parcialidades, es decir, por su autodeterminación y falta de cumplimiento de una supuesta solicitud de pago en parcialidades efectuada por el contribuyente, generando así los créditos fiscales de los cuales posteriormente le exigió el pago.

Por otra parte, en una segunda etapa, se advierte que el contribuyente presentó un escrito libre diez meses después de haber efectuado el segundo pago y nueve meses después del último, conforme al Decreto referido, con el fin de hacer de conocimiento a la autoridad fiscal de la situación que aconteció respecto a los beneficios fiscales que se acogió y a la problemática que tuvo con el sistema bancario, esto es, después de que le notificaron los actos de autoridad mediante los cuales le requieren el pago de diversos créditos fiscales.

En tal virtud, tanto el contribuyente como la autoridad fiscal, una vez que recibió el escrito libre por parte del contribuyente, actuaron desapegados al principio de buena fe y al principio de confianza legítima, toda vez que el contribuyente aclaró su situación hasta que recibió un acto de cobro por parte de la autoridad fiscalizadora, y en cuanto a la autoridad fiscal, por no tomar en consideración el escrito libre del contribuyente aun cuando éste fuera extemporáneo, con el fin de aclarar lo concerniente a dichos créditos fiscales indebidos y para dejar sin efectos tales actos de cobro y proceder a cancelar los números de créditos fiscales.

En cuanto a la incongruencia que advierte el Colegiado respecto a la Sala, en el tema de valoración de pruebas e interpretación de las disposiciones de

carácter general, lo cual conlleva a la transgresión del principio de confianza legítima, en el ámbito de adopción de normas, se advierte que el Colegiado se confundió, dado que por una parte hace alusión al principio de confianza legítima que debió observar la autoridad fiscal al emitir de manera extemporánea y abrupta tal requisito contenido en la Segunda Resolución Modificatoria a las Resolución Miscelánea Fiscal, y por la otra, se refiere al actuar por parte de la Sala fiscal al resolver el juicio contencioso correspondiente.

En tal sentido, se advierte que como se señaló en el capítulo de doctrina del principio de confianza legítima, este principio abarca tanto los actos emitidos por el Poder Ejecutivo, es decir, por parte de la Administración Pública, así como los diversos del Poder Judicial o similar, tal es el caso de las resoluciones emitidas en vía contenciosa por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, antes Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que si bien no forma parte del Poder Judicial, sus funciones son dirimir las controversias en materia contenciosa administrativa.

Por lo cual, se advierte falta de precisión en la ejecutoria al respecto.

Por otra parte, el razonamiento del Colegiado en cuanto a que debieron existir disposiciones transitorias para dicho requisito, resulta ilógico, ya que era una norma imposible de cumplir desde su entrada en vigor, siendo esto posible únicamente si en el texto de la Regla en comento se hubiera señalado que ese escrito libre se podía presentar en cualquier momento que se estuviera ejerciendo dichos beneficios fiscales e inclusive posterior al entero de la última parcialidad, lo cual no aconteció.

De ser así el texto de la Regla, sí se hubiera podido cumplir con el requisito de que la autoridad estableciera alguna disposición transitoria diversa otorgando un plazo prudente para que dichos contribuyentes pudieran cumplir con tal requisito de presentación de escrito libre, informando a la autoridad las fechas de los enteros, los montos y a que correspondían.

En cuanto al principio de seguridad jurídica en el que se señala que incluye dos ideas básicas, esto es, por una parte la certidumbre del Derecho y, por la otra, la eliminación de la arbitrariedad, se colige que en la tesis no se vertieron estas premisas.

Sin embargo, en el caso en cuestión, en cuanto a la certidumbre del Derecho, se advierte que la autoridad fiscal fue en contra de dicha idea, toda vez que, como se ha señalado anteriormente, emitió la Regla que imponía el requisito de presentar el escrito libre, de conformidad con la cláusula habilitante referida en el Decreto multicitado, sin embargo, esto lo hizo evidentemente de manera extemporánea, por lo que se volvió una disposición a mi criterio materialmente imposible de cumplir.

De igual modo, se considera que el Tribunal Colegiado no aterrizó el principio de interdicción o eliminación de la arbitrariedad al caso en concreto, siendo que se advierte que lo analizó a la luz del principio de seguridad jurídica y de la doctrina, y que guarda relación con lo señalado en la tesis que nos ocupa.

Sin embargo, en la ejecutoria no analizó la posible violación a dicho principio por parte de la Sala, o bien, por parte de la autoridad fiscal.

Ahora, señala que en materia tributaria, se destaca el papel relevante que se le concede a la ley como vehículo generador de certeza y como un mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado, siendo que en el caso que nos ocupa, no estamos frente a una ley materialmente hablando, sin embargo, al tratarse de disposiciones administrativas en materia fiscal, como lo son los decretos mediante los cuales el Ejecutivo otorga beneficios fiscales, y por la otra parte, disposiciones administrativas emitidas por el Servicio de Administración Tributaria como lo son las Reglas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, aplican también los principios de certeza en el Derecho y de interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso.

Por otra parte, en cuanto al requisito que se señala respecto a la realización del valor de la legítima confianza en el que la estabilidad del ordenamiento sólo se

puede alterar por causas importantes que se encuentren suficientemente valoradas, en el caso que nos ocupa, el Colegiado no se pronunció al respecto, ni mucho menos la autoridad fiscal al emitir la Regla de mérito de manera extemporánea señalando el requisito de presentación del escrito libre.

Sin embargo, del contenido de dicho requisito se infiere que el requisito de presentación del escrito libre manifestando los meses por los que se está ejerciendo el pago en parcialidades, el monto de las parcialidades a pagar, el número de parcialidades y el monto de cada una de ellas era para tener certeza respecto de aquellos contribuyentes que se acogieron a los beneficios fiscales previstos en el citado Decreto, con el fin de vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de dichos contribuyentes.

En cuanto a que se señala que el principio de seguridad jurídica conecta con el correspondiente a la protección de la confianza legítima, dado que protege la confianza de los gobernados en que el Derecho sólo debe alterarse por razones previsibles y justificadas, estimo necesario recalcar que en el caso que nos ocupa, de la lectura al artículo décimo segundo del Decreto por el que se otorgan los beneficios fiscales que se mencionan, a los contribuyentes de las zonas afectadas de los Estados de Coahuila, Nuevo León y Tamaulipas por el fenómeno metereológico(*sic*) Alex, se advierte que de manera expresa el Ejecutivo refirió que el Servicio de Administración Tributaria podría expedir normas de carácter general que considerara necesarias para la correcta y debida aplicación de dicho Decreto.

En tal razón, si la autoridad fiscal hubiera emitido la Regla II.13.6 antes de la primera fecha de entero de la primera parcialidad, esto es, antes del mes de octubre de 2010, hubiera podido estar justificado dicho requisito y se hubiera podido colegir que no resultaba violatorio al principio de protección de la confianza legítima.

Lo anterior se aduce, dado que una disposición del propio Decreto por el que se otorgaron diversos beneficios fiscales, señalaba que al efecto, la autoridad fiscal podía emitir las disposiciones de carácter general que considerara

adecuadas, con el fin de que los contribuyentes pudieran aplicar de manera correcta tales beneficios fiscales.

En tal virtud, se aprecia que la vulneración al principio de confianza legítima, se actualizó por el descuido o la arbitrariedad por parte del Servicio de Administración Tributaria al no emitir y publicar con el debido tiempo tal requisito en el Diario Oficial de la Federación.

Es por esto, que de haber sido en tiempo y forma, tal requisito no hubiera ido en contra de la estabilidad, permanencia y continuidad de las normas, por lo que no hubiera trastocado el multicitado principio de confianza legítima ya que como lo ha señalado el propio Poder Judicial, las cláusulas habilitantes constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez; esto es, la habilitación permite al órgano facultado -dentro de un marco definido de acción- expedir normas reguladoras de un aspecto técnico específico y complejo que por sus características requiere la previsión de soluciones a situaciones dinámicas que no pueden preverse con absoluta precisión en la ley.

Lo anterior, se desprende de un criterio judicial respecto a las cláusulas habilitantes, refiriéndose que éstas deben estar señaladas en ley, siendo que en el caso que nos ocupa, estamos frente al Decreto referido. No obstante, no se advierte alguna imposibilidad para que al efecto, el Poder Ejecutivo establezca este tipo de cláusulas habilitantes en favor de la autoridad fiscal, con el fin de que determine el procedimiento e inclusive, establezca los requisitos que considere adecuados para la aplicación de tales beneficios fiscales.

Por lo anterior, es de señalarse que el estudio que realiza dicho Tribunal Colegiado respecto al principio de protección a la confianza legítima y su relación con el diverso de la seguridad jurídica, es acorde con la doctrina española y, por ende, la tesis que nos ocupa refleja los puntos más importantes desarrollados en la ejecutoria, sin embargo, en cuanto a los principios de buena fe y de interdicción de la arbitrariedad, no los aborda de manera separada ni entra al estudio de los mismos en el caso en cuestión, así como tampoco analiza los demás principios que se encuentran relacionados, como los son: el principio de legalidad y el diverso de irretroactividad.

De la lectura hecha a la ejecutoria en su totalidad, se aprecia que la Sala fiscal violó los principios de congruencia y exhaustividad de las sentencias, debido a que no realizó la apreciación del escrito libre que presentó el contribuyente con fecha 19 de septiembre de 2011, por medio del cual pretendió aclarar ante la autoridad fiscal el esquema de pagos que realizó, en términos de lo señalado mediante el Decreto por el cual se otorgaron tales beneficios fiscales descritos con anterioridad.

Por lo que se colige que la Sala fiscal incurrió en ese error y no realizó la debida valoración del escrito antes señalado.

Resulta relevante, dado que tanto la autoridad como la Sala fiscal, concluyeron que el contribuyente se había autodeterminado y había solicitado el pago en parcialidades, conforme al artículo 66 y 66-A del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a dicho criterio por parte de la autoridad fiscal, se colige que no actuó de manera arbitraria, ya que la información con la que contaba respecto a dicho contribuyente eran unos pagos efectuados en los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2010, en los cuales se señaló como concepto de pago que correspondían a una primera mensualidad.

Se aduce lo anterior, ya que de la lectura a dichos preceptos, se desprende que en el caso de las solicitudes de pago a plazos, el contribuyente presenta dicha

solicitud y realiza el pago del 20% del monto total del crédito fiscal en el mismo momento y determina el plazo solicitado.

El saldo que se utilice para pagar las parcialidades, será el que resulte de restar el pago realizado del 20%, dicho monto deberá ser igual en cada una de las parcialidades y deberá pagarse de manera mensual y sucesiva, para lo cual se tomará como base el plazo elegido por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos.

Por otra parte, señala el artículo 66-A que la autoridad fiscal exigirá la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total adeudado, pudiendo dispensar de dicha garantía en determinados casos.

El punto importante que considero fue el que tomó en consideración la autoridad fiscal para concluir que el contribuyente había optado de manera errónea por el pago en parcialidades y que lo había incumplido, son las causales para su revocación, las cuales enlisto a continuación:

“a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.

c) Tratándose del pago en parcialidades el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

d) Tratándose del pago diferido, se venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.”

Al efecto, fue lo que en la especie aconteció, la autoridad fiscal consideró que el contribuyente había incumplido un pago en parcialidades que había solicitado y al percatarse de esos tres pagos en cantidades idénticas y con el mismo concepto, procedió a determinar las contribuciones omitidas con tal información como si se hubiera tratado de una autodeterminación.

De ese modo, mediante los actos del procedimiento administrativo de ejecución, procedió a hacerle exigible el resto de las parcialidades respecto de las contribuciones que consideró omitidas correspondientes al impuesto retenido del impuesto sobre la renta de sus trabajadores, así como los pagos definitivos del impuesto al valor agregado de los meses de junio, julio y agosto de 2016.

En ese sentido, tal y como se expuso anteriormente, se considera que no existió arbitrariedad por parte de la autoridad fiscal, así como tampoco violó con este actuar el principio de protección de la confianza legítima del contribuyente, toda vez que actuó de conformidad con la información que tenía en sus bases de datos y, en virtud, de que el contribuyente no aclaró lo concerniente a los enteros realizados por concepto de los beneficios fiscales a los cuales se acogió, derivados del referido Decreto.

Es por esto, que el Colegiado concluye que la Sala fiscal no resolvió conforme a los principios de exhaustividad, congruencia y debida valoración de pruebas, siendo que le otorgó el amparo al contribuyente para los efectos que la Sala fiscal nuevamente estudiara el caso bajo ciertos lineamientos, como lo son: el principio de protección a la confianza legítima y la debida valoración de pruebas que deberá efectuar respecto al escrito libre presentado por la contribuyente en 2011.

En tal sentido, se puede advertir que la Sala fiscal tampoco respetó el principio de buena fe, ya que pasó por alto los argumentos y las probanzas que al efecto acompañó el contribuyente, con el fin de demostrar el supuesto actuar ilegal de la autoridad en el caso en específico.

En ese orden de ideas, del análisis tanto a la ejecutoria como a la tesis que nos ocupan, se concluye que ambas guardan relación entre sí ya que abordan principalmente el estudio del principio de seguridad jurídica y el de protección a la confianza legítima a la luz de cierta doctrina española.

Se consideran ambos documentos soportados doctrinalmente, sin embargo, en cuanto al principio de protección de la confianza legítima, se advierte que no se distingue del principio de buena fe, así como tampoco del diverso de interdicción de la arbitrariedad.

En el estudio que realizó el referido Tribunal Colegiado, tampoco se encuentra algún tipo de análisis o sugerencia de criterio a tomar respecto a la delgada línea que existe cuando se ponderan intereses particulares e intereses colectivos en cuanto a la aplicación del principio de protección de la confianza legítima.

Como se señaló en el apartado de análisis doctrinal, resulta importante señalar que el principio de buena fe, aplica no solo en beneficio de los gobernados, o en el caso de la materia tributaria, a favor de los contribuyentes, sino que también resulta aplicables a favor de la administración pública.

Es decir, la autoridad fiscal, perteneciente al Poder Ejecutivo, así como también los diversos Poderes Legislativo y Judicial, de manera implícita cuentan con la presunción de que en su actuar obran conforme al principios de buena fe.

Reitero que la autoridad fiscal actuó conforme al principio de buena fe en cuanto a la emisión y notificación de los actos del procedimiento de ejecución, ya que actuó en todo momento apegada a derecho, debiendo recordar que conforme al principio de legalidad, las autoridades únicamente pueden actuar conforme a lo que están facultadas de manera expresa por la ley.

De igual modo, se desprende que en la ejecutoria se tocan ciertos puntos de los principios de legalidad y de irretroactividad de las normas, sin embargo, el Tribunal Colegiado no entra al estudio de los mismos, así como tampoco se ven reflejados en la tesis que nos ocupa.

Por otra parte, se considera que el rubro de la tesis en análisis no corresponde con el texto de la misma, ya que de la lectura a dicho rubro se puede inferir que el estudio realizado al principio de confianza legítima se debe constreñir a su objeto de tutela y forma en la que se vulnera, pero únicamente respecto de disposiciones administrativas de carácter general por medio de las cuales se otorgan beneficios fiscales.

Lo cual, en la tesis en análisis no ocurre, ya que se refiere a la tutela del principio de protección de la confianza legítima aplicable no solo a los actos de la administración pública, sino de manera extensiva a los actos legislativos e inclusive a los judiciales.

Por último, resulta necesario reconocer que dicho Tribunal Colegiado entra al estudio de este principio de protección de la confianza legítima sin tener precedente alguno en nuestro sistema jurídico mexicano, y resuelve a favor del contribuyente aplicando su esencia y sentando precedente importante a nivel judicial e inclusive doctrinario al respecto.

Conclusiones

Se ha podido comprobar que los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima, buena fe, interdicción de la arbitrariedad e irretroactividad, resultan trascendentes en materia tributaria y para preservar el Estado de Derecho, con el fin de que el contribuyente tenga la mayor certeza posible y, por otro lado, se acote y ajuste el debido actuar por parte del Poder Ejecutivo, Legislativo e inclusive el Judicial.

Se advierte que el principio de protección de la confianza legítima, es un tema que ha sido abordado desde años atrás en otras latitudes y que ha servido principalmente en el campo del derecho administrativo para resolver innumerables casos en los que ha estado en riesgo la seguridad jurídica de los gobernados, razón por la cual es importante que se difunda su estudio, se haga valer en Tribunales y, posteriormente, sea recogido en nuestra legislación o inclusive, a nivel constitucional, debiendo analizarse a detalle los casos específicos y supuestos en los que sea viable la aplicación de este principio, con el fin de ponderar entre los intereses colectivos y los particulares.

Ahora bien, en cuanto al principio de buena fe en nuestro sistema tributario mexicano, se colige que se encuentra de manera implícita tanto en el actuar de los contribuyentes, dado el principio de autodeterminación de las contribuciones, así como en el actuar de la autoridad, sin embargo, resultaría más favorable que se reconociera dicho principio ya sea en el Código Fiscal de la Federación, como espejo de lo señalado en el Ley Federal de Procedimiento Administrativo, o bien, preverlo desde nivel constitucional, como en el caso de España.

Por último, es labor tanto del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, como del Poder Judicial, velar y hacer valer todos y cada uno de los principios referidos en el presente trabajo, haciendo especial énfasis en los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, mismos que se encuentran estrechamente ligados entre sí, así como el diverso de irretroactividad, los cuales han sido explorados a detalle en nuestro sistema jurídico y a nivel doctrinal desde

tiempo atrás. Así como, apoyarse de los análisis de derecho comparado, criterios judiciales, doctrina extranjera, y todos aquellos principios que ayudan a fortalecer el Estado de Derecho y que tutelan los derechos humanos de los gobernados de una manera más amplia e integral, tal como lo es: el principio de protección de la confianza legítima.

Bibliografía

- AISPURO URRUCHÚA, María del Carmen, “La seguridad jurídica y protección de la confianza de los particulares frente al interés colectivo”, *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006.
- ARIAS RAMÍREZ, Georgina, “La seguridad jurídica y las disposiciones administrativas”, *La Seguridad Jurídica en la Materia Tributaria*, Themis, México, 2009.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, 2013.
- ARTEAGA NAVA, Elisur, *Garantías individuales*, México, 2009.
- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, Porrúa, México, 1996
- BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *Principios tributarios, entre la legalidad y el conocimiento*, México, 2014.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, México, 2011.
- CARBONELL, Miguel, *Los derechos fundamentales en México*, México, 2004.
- DESDENTADO DAROCA, Eva, “El principio de interdicción de la arbitrariedad”, *Los principios jurídicos del derecho administrativo*, La Ley, Madrid, 2010.
- ESPINOSA BERECHOCHEA, Carlos, *La jurisprudencia y los derechos adquiridos, Análisis y propuestas*, Porrúa, México, 2012.
- FIORE, Pascuale, *De la irretroactividad e interpretación de las leyes*, Reus, Madrid, 2009.
- GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2010.
- GIRALDO, Juliana. “¿Se ha convertido el proceso legislativo mexicano en una situación de inseguridad jurídica para los particulares?”, *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*. Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006.

- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia, *Buena fe y Derecho Tributario*, XX ed., 2001.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *El principio general de la buena fe en el derecho administrativo*, Civitas, Madrid, 1983.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, “La estabilidad de la norma tributaria como fuente de inseguridad jurídica y como una razón fundamental para realizar una reforma fiscal integral”, *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*, Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006
- MÁRQUEZ RÁBAGO, Sergio, *Estado de derecho en México*. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2990/13.pdf>.
- MESA VALENCIA, Andrés Fernando, *El principio de la buena fe: el acto propio y la confianza legítima*, Medellín, 2013.
- PÉREZ ROBLES, Arturo y MONARREZ, Carlos, “Seguridad jurídica, posibilidad de que las clausulas habilitantes vulneren dicha garantía en materia tributaria”, *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*. Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006.
- PIELOW, JOHANN.CHRISTIAN, “El principio de la confianza legítima (Vertrauensschutz) en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas”, *Actualidad en el Derecho Público*, Buenos Aires, 5° año, segunda época, septiembre-diciembre 1999.
- PITTATORE, Pamela, “El principio jurídico de la legítima confianza y la interpretación judicial del Decreto de desregulación económica a nueve años de su dictado”, *Actualidad en Derecho Público*, Buenos Aires, 6° año, segunda época, enero-abril 2000.
- RAMÍREZ MARTÍNEZ, Sergio. “Las resoluciones fiscales y la falta de seguridad jurídica”, *Seguridad jurídica: diagnóstico y propuestas*. Barra Mexicana, Colegio de Abogados, México, 2006
- SANZ RUBIALES, IÑIGO, “El principio de confianza legítima, limitador del poder normativo comunitario”, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Madrid, 2000.

Tesis y jurisprudencia

- BUENA FE, Apéndice de 1965, Sexta Época, Parte IV, p, 310 y BUENA FE EN MATERIA ADMINISTRATIVA. SU OBSERVANCIA EN LAS DISTINTAS FASES DEL DESENVOLVIMIENTO DEL ACTO ADMINISTRATIVO, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 1724.
- BUENA FE EN LAS ACTUACIONES DE AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 1723.
- BUENA FE EN MATERIA ADMINISTRATIVA, CONFORME A SU SENTIDO OBJETIVO, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 1723.
- BUENA FE EN MATERIA ADMINISTRATIVA. ESTE CONCEPTO NO SE ENCUENTRA DEFINIDO EN LA LEY, POR LO QUE DEBE ACUDIRSE A LA DOCTRINA PARA INTERPRETARLO. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, Enero de 2005, p. 1724.
- COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 29-C, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1, p. 525.
- CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis aislada, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, p. 1385.
- CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis aislada, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, p. 1386.

- CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS LEGISLATIVOS, Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis aislada, Libro 40, Marzo de 2017, Tomo II, p. 1387.
- DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA LA TARIFA DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2013. QUIEN SE DEDICA A LA IMPORTACIÓN DE LAS MERCANCÍAS COMPRENDIDAS EN LOS ARANCELES OBJETO DE DESGRAVACIÓN GRADUAL QUE ESA NORMA POSTERGÓ, TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMARLO EN AMPARO EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Tesis aislada, Libro 30, Mayo de 2016, Tomo IV, p. 2781.
- JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, LA OBLIGATORIEDAD DE SU APLICACIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 217 DE LA LEY DE AMPARO, SURGE A PARTIR DE SU PUBLICACIÓN EN EL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Segunda Sala, Jurisprudencia, Libro 25, Diciembre 2015, Tomo I, p. 391.
- RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo XX, Septiembre de 2004, p. 15.
- SEGURIDAD JURÍDICA. ALCANCE DE LAS GARANTÍAS INSTRUMENTALES DE MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE Y FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 16, PRIMER PÁRRAFO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PARA ASEGURAR EL RESPETO A DICHO DERECHO

HUMANO. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 3, Febrero de 2014, Tomo III, p. 2241.

- SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Primera Sala, Libro XVI, Enero de 2013, Tomo 1, p. 437.