



**UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

**Facultad de Derecho**

**Posgrado en Derecho**

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación

Pública, con acuerdo número 974181 del 15 de julio de 1997

---

Estudio y análisis del artículo 27, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con la limitación de deducibilidad de los pagos en efectivo y el artículo décimo transitorio correspondiente al subsidio para el empleo.

Tesis para obtener el grado de

**Maestro en Derecho Fiscal**

Presenta el

**Lic. Juan Pablo Zanatta Reyes**

**Director de Tesis el doctor en derecho Carlos Espinosa**

**Berecochea.**

Ciudad de México 5 de agosto de 2024

## Agradecimientos

A mi mamá, por motivarme e impulsarme como nadie.

A mi papá, por su apoyo incondicional y amor.

A mi abuela, por ser mi mejor admiradora.

A mis hermanos, por ser mi ejemplo.

A mis colegas y amigos por sus constructivos comentarios.

Finalmente, a mí, por tenerme fe y alcanzar mis metas.

## Índice

|   |    |
|---|----|
| Capítulo I  |    |
| <a href="#">Introducción y alcances</a> .....                                       | 3  |
| Capítulo II   |    |
| <a href="#">Antecedentes</a> .....  | 5  |
| Capítulo III  |    |
| <a href="#">Artículo 27 fracción III de la Ley de Impuesto Sobre la Renta</a> ..... | 7  |
| Capítulo IV   |    |
| <a href="#">Proporcionalidad</a> .....  | 12 |
| Capítulo V  |    |
| <a href="#">Seguridad Jurídica</a> .....  | 32 |
| Capítulo VI   |    |
| <a href="#">Retroactividad</a> .....  | 44 |
| Capítulo VII  |    |
| <a href="#">Subsidio al empleo</a> .....  | 55 |
| Capítulo VIII   |    |
| <a href="#">Conclusiones</a> .....  | 61 |
| <a href="#">Bibliografía</a> .....  | 67 |

## Capítulo I

### Introducción y alcances

El presente documento tiene por objetivo analizar los argumentos y criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), respecto a la constitucionalidad derivada de la limitación existente a la deducibilidad de pagos en efectivo, así como el funcionamiento y generalidades del subsidio al empleo posterior al decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el pasado once de diciembre del dos mil trece, por el cual se expide la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), por lo que el estudio en cuestión tiene el propósito de identificar el razonamiento jurídico que se llevó a cabo hasta la publicación de la tesis que nos acontece y que a la letra se inserta:

No. Registro digital: 2025572, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Undécima Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tesis: 1a./J. 150/2022 (11a.), Libro 20, diciembre de 2022, Tomo I, página 690.

**DEDUCCIONES FISCALES. LA LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS PAGOS EN EFECTIVO PREVISTA EN LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 27 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE 2014, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.**

Hechos: Una sociedad mercantil promovió un juicio de amparo indirecto en contra de diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce. Entre otros preceptos, impugnó el artículo 27, fracción III, al considerarlo contrario al principio de proporcionalidad tributaria porque impide deducir del impuesto los pagos en efectivo que entreguen los empleadores a los trabajadores por concepto de salarios en montos superiores a dos mil pesos.

Criterio jurídico: El artículo 27, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria porque la falta de previsión dentro de las formas de pago deducibles por concepto de salarios superiores a dos mil pesos, del numerario o efectivo, no desatiende

la capacidad contributiva de las personas, porque dicha medida no excluye ese monto ni tipo de erogaciones, al poderse cubrir a través de mecanismos bancarios.

Justificación: De acuerdo con el principio de proporcionalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las personas deben aportar al gasto público en función de su capacidad contributiva, para lo cual debe considerarse la deducibilidad de los gastos indispensables para la obtención de las utilidades gravadas, lo que constituye un derecho de los contribuyentes. El artículo 27, fracción III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil catorce, no vulnera el principio mencionado al condicionar la deducibilidad de los pagos mayores a dos mil pesos, incluidos los salarios por la prestación de un servicio personal subordinado, a que se efectúen mediante transferencia electrónica o cheque nominativo de alguna cuenta bancaria del contribuyente. Esta medida no propicia un incremento artificial de la base gravable, dado que no impide a los contribuyentes realizar deducciones del impuesto sobre la renta, pues sólo prevé un requisito para su validez y para que produzcan plenos efectos jurídicos en la materia tributaria. En consecuencia, el citado régimen de deducciones no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria.

Amparo en revisión 323/2021. Interlatin, S. de R.L. de C.V. 10 de noviembre de 2021. Cinco votos de las ministras Norma Lucía Piña Hernández, quien está con el sentido, pero se aparta de algunos párrafos, y Ana Margarita Ríos Farjat, y los ministros Juan Luis González Alcántara Carrancá, Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto aclaratorio, y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Ponente: ministra presidenta Ana Margarita Ríos Farjat. Secretarios: Juan Jaime González Varas y Mario Jiménez Jiménez.

Tesis de jurisprudencia 150/2022 (11a.). Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veintitrés de noviembre de dos mil veintidós.

En este sentido, el planteamiento del presente documento recae en identificar los argumentos por los cuales la SCJN, optó por establecer como válido una limitante al pago de erogaciones hasta por el monto de dos mil pesos y cuáles fueron sus objetivos al realizarlo, ya que estamos en presencia del máximo orden jurisdiccional de nuestro país, por lo que resulta interesante identificar si existe un trasfondo extrafiscal en la medida restrictiva y cuáles fueron las razones que determinaron el fallo al amparo en revisión 323/2021, mismo sobre el cual recae la citada jurisprudencia.

La perspectiva mediante la cual se analizará el fallo de la SCJN será a través del campo del derecho fiscal por lo que la óptica de análisis se abocará a criterios tales como la retroactividad, seguridad jurídica, certidumbre jurídica, proporcionalidad, entre otros.

Por lo tanto, el objetivo del presente documento es criticar los argumentos mediante los cuales la SCJN, resolvió los cuestionamientos de la actora, buscando dar respuesta a la finalidad, objetivos, políticas y justificación de la propia resolución.

La justificación, recae en la importancia de la protección de nuestro sistema jurídico, la coherencia y congruencia en la redacción de las disposiciones normativas, en especial los principios generales de nuestro sistema jurídico tributario, mismos que se analizarán a lo largo del presente; debido a esto el alcance será el análisis de la ejecutoria 323/2021 en relación a los principios jurídicos que se analizan, en especial atención a la proporcionalidad, seguridad e irretroactividad de la ley; mismas que se analizan desde la óptica de la jurisprudencia en cita. Todo el proceso esta expuesto en varios capítulos que con el propósito de sintetizar la información se dividieron atendiendo a la ejecutoria en cuestión.

## Capítulo II

### Antecedentes

Con el propósito de esclarecer la trayectoria del caso que hoy nos acontece, es importante conocer qué dio origen al criterio jurisprudencial que analiza el

presente documento. En este sentido el amparo en revisión 323/2021 deriva de una multiplicidad de resoluciones y de medios de defensa hechos valer por el contribuyente en su calidad de afectado por la reforma, adición y derogación de diversas disposiciones, en específico el artículo 27, fracción III, y décimo transitorio de la LISR, por lo que el pasado catorce de febrero del dos mil catorce se promovió el juicio de amparo indirecto que dio origen a la litis y misma que radicó en el entonces Juzgado Séptimo del Distrito en Materia Administrativa y de Trabajo en el estado de Jalisco.

En consecuencia, el treinta de noviembre de dos mil quince, se dictó sentencia por virtud de la cual se sobreseyó el juicio, negando así el amparo correspondiente.

Posteriormente, el veinticuatro de diciembre del dos mil quince, se interpuso recurso de revisión, radicando este en el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, mismo que fue resuelto el día veintidós de abril del dos mil veintiuno, en el cual se modificó la sentencia recurrida, sin embargo se declaró legalmente incompetente para resolver la impugnación subsistente en lo conducente al artículo 27, fracción III de la LISR y por el décimo transitorio de la misma ley, por lo que se remitieron los autos a la SCJN con el propósito de su estudio.

En este orden, la SCJN por acuerdo del dos de agosto del dos mil veintiuno, se ordenó dar trámite turnándose a la ministra Ana Margarita Ríos Farjat, misma que desarrolló una multiplicidad de argumentos que a lo largo del presente documento se estarán analizando con el propósito de identificar las razones y cuestionamientos que se estudiaron para llegar finalmente a la resolución emitida, misma que declaró como infundados los argumentos de inconstitucionalidad, negando el amparo en contra de los artículos previamente citados.

La SCJN emitió el fallo, sin embargo, los argumentos vertidos me parecen de lo más interesantes, por lo que, si analizamos la importancia y el trasfondo de la jurisprudencia, así como de la ejecutoria en cuestión identificamos que el supremo tribunal consideró elementos tales como la extrafiscalidad, mismas que

atienden a un plan político de recaudación, cuestiones complejas y altamente relevantes.

### Capítulo III

#### Artículo 27 fracción III de la Ley de Impuesto Sobre la Renta

Actualmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 27, señalan cuales son los requisitos para la procedencia de las deducciones, se entiende como deducción a aquellas partidas que permite la LISR, restar de los ingresos acumulables del contribuyente para conformar la utilidad fiscal<sup>1</sup>, mismas que siguen el principio básico: “*Que sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente*”<sup>2</sup>; ahora bien me parece atinado que el legislador establezca medidas y controles de forma para la procedencia de la deducibilidad de ciertas partidas, no obstante, debe de seguir una coherencia legislativa y dichas condiciones de forma deben de seguir el orden y propósito de fondo que es la propia deducción, por lo que ¿hasta qué punto una regla de forma condiciona el fondo?

Ahora bien, atendiendo a dicho cuestionamiento la multicitada ejecutoria sobre la cual recae el criterio jurisprudencial, versa respecto a reglas de forma establecidas en la fracción III, del artículo 27, de la LISR; misma que atiende a la limitante de realizar erogaciones superiores dos mil pesos en efectivo, por lo que me surgen algunos cuestionamientos:

1. ¿Por qué el legislador decidió limitarlo a la cantidad de dos mil pesos como limitante para el uso de efectivo?
2. ¿Cuáles fueron las razones por las que excluye el uso de efectivo?
3. ¿La reforma atiende a estrategias o políticas públicas?
4. ¿Es realmente necesario limitar el uso de efectivo, o existen alternativas para alcanzar la finalidad?

---

<sup>1</sup> Martínez Gutiérrez Javier. “Deducciones autorizadas para efectos del I.S.R. Sexta edición, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2002, p. 35.

<sup>2</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación, 1 de abril de 2024.

Si bien muchas de dichas respuestas corresponden a un análisis legislativo, mismo que no es objeto del presente estudio, lo cierto es que es indudable que dichos cuestionamientos se analizaron por nuestro máximo tribunal al elaborar el proyecto de sentencia.

En este sentido, a continuación, se transcribe el artículo 27 fracción III, a la promulgación de la ley en el 2013:

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

[...] III. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Tratándose de la adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse en la forma señalada en el párrafo anterior, aun cuando la contraprestación de dichas adquisiciones no exceda de \$2,000.00.

Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros.

Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo deberán contener la clave en el registro federal de contribuyentes de quien lo expide, así como en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario"<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación, 11 de diciembre de 2013.

Del anterior artículo, la parte actora desprendió los siguientes cuestionamientos:

- i. Es retroactiva debido a que el artículo 29, fracción VIII, de la ley abrogada permitía la deducción de los pagos de nómina realizados mediante numerario.
- ii. Genera incertidumbre porque puede configurar la causa de rescisión de la relación laboral prevista en la fracción V, del artículo 51, de la Ley Federal del Trabajo, porque la previsión de la transferencia electrónica de fondos como único mecanismo para el pago de salarios equivale a su entrega en una forma distinta a la acostumbrada.
- iii. Es desproporcional el requisito para la deducibilidad de los pagos salariales mayores a \$2,000.00 (dos mil pesos, moneda nacional), consistente en que se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos, pues no reporta beneficio alguno al fisco federal frente a los pagos de nómina realizados en efectivo.<sup>4</sup>

Los argumentos vertidos por la parte actora van encaminados a presentar cuestionamientos que actualicen alguna causal de inconstitucionalidad, en especial énfasis a las obligaciones de los mexicanos, prevista en nuestra constitución artículo 31, fracción IV, que indica lo siguiente:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[\*\*] IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del artículo anterior, se desprende la obligación de los mexicanos de aportar al Estado para que, en su calidad de sujeto activo de la potestad tributaria, pueda sufragar el gasto público, por ello atendiendo a nuestro sistema jurídico, las contribuciones deben de consagrarse en ley; en palabras de Virgilio Vallejo Montaña, únicamente el Estado y sólo mediante ley puede establecer

---

<sup>4</sup> Sentencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, recaída en amparo en revisión 323/2021. p. 13.

tributos. El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada. <sup>5</sup>

De ahí mi crítica a que, si bien las disposiciones que imponen el pago de contribuciones deben de seguir un proceso de reserva de ley previsto en nuestra constitución, hasta qué límite tiene el Congreso de la Unión para poder legislar y si bien establecer límites como lo es el uso de efectivo en erogaciones mayores a dos mil pesos, la realidad es que dichas medidas atienden a razones distintas al principio de legalidad tributaria, que en palabras de Bertha Graciela Pompa García debe de existir una limitación al ejercicio del poder público, el cual es una especie de escudo protector de la esfera de los derechos de los particulares. <sup>6</sup>

Por ello la procedencia del amparo atiende a un interés en el control constitucional y de los derechos de los contribuyentes, siendo la SCJN el poder garante de los principios rectores, estableciendo límites en el ejercicio del Poder Legislativo. En este sentido considero que la reforma atiende a una política fiscal y de restricción para el uso de efectivo, mismo que la propia SCJN reconoce en su ejecutoria indicando lo siguiente:

47. La finalidad de la reforma mencionada, al establecer como requisito para la deducibilidad del pago de sueldos superiores a un salario mínimo general, a que se realizará mediante cheque nominativo o tarjeta de crédito del contribuyente, fue aportar a las autoridades hacendarias elementos que facilitaran su labor de verificación. <sup>7</sup>

Es relevante analizar el propósito de la resolución, ya que la SCJN en calidad de garante de la constitución y de los principios que la rigen debe de atender a los criterios de proporcionalidad, seguridad y certidumbre jurídica, por lo que considero que, si bien al limitar el uso de efectivo no se está prohibiendo la deducción como tal de dichos gastos, lo cierto es que atiende a una política de fiscalización y verificación.

---

<sup>5</sup> Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Vallejo Montaña Virgilio, “Manual de Derecho Tributario, Primera Edición, México, Editorial Tirant Lo Blanch, 2021, p.48.

<sup>6</sup> *Idem.*

<sup>7</sup> Sentencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Op. Cit.* p. 19.

A la fecha de promulgación de la citada Ley, era y hoy en día es más evidente que estamos en un proceso de transición digital, por lo que el uso de medios tecnológicos y de productos del sistema financieros digitales favorecen realizar pagos a través de estos medios, debido a su facilidad en la coordinación entre el sistema bancario y la recaudación por parte del Estado, como referencia el Instituto Mexicano para la Competitividad en alianza con la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos realizaron un estudio en el 2016, donde se exponen los factores económicos y el impacto derivado de la transición del uso de efectivo a un sistema digital indicando que el efectivo es costoso para el gobierno por el número de transacciones en efectivo que quedan sin registrar y no pagan impuestos. Las transacciones no recaudables le cuestan al gobierno estadounidense 100 mil millones de dólares anuales aproximadamente<sup>8</sup>.

Los resultados anteriores derivan de un estudio realizado a la fecha de promulgación de la nueva LISR, por lo que la limitación del uso de efectivo para la deducibilidad de gastos, considero atiende a políticas nacionales como a corrientes macroeconómicas internacionales, mismas que son un claro ejemplo en sistemas jurídicos extranjeros, como es el caso de Suecia donde el uso de efectivo se ha visto altamente reducido, es así que se estima que la economía sueca apunta a convertirse en una economía completamente digital<sup>9</sup>, lo cual atiende a la implementación de políticas públicas, factores digitales y tecnológicos así como a tendencias mundiales de restringir el uso de efectivo para prevenir la evasión fiscal.

Ahora bien, respecto a la ejecutoria 323/2021 que nos atiende, la SCJN realizó el estudio del caso atendiendo los argumentos de la actora, por lo que respecta al artículo 27, fracción III, de la LISR, el estudio de nuestro máximo tribunal se centró en atender la proporcionalidad, seguridad jurídica y retroactividad del orden normativo, para lo cual de manera de estudio se desarrollaran de manera individual tal y como lo realizó la SCJN.

---

<sup>8</sup> Reducción de uso de efectivo e inclusión financiera [en línea]: México, 2016, [Fecha de consulta: 20 de marzo 2024]. Disponible en: [https://imco.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/2016-Reduccion\\_uso\\_efectivo-Docmento\\_completo.pdf](https://imco.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/2016-Reduccion_uso_efectivo-Docmento_completo.pdf)

<sup>9</sup> INSITECH. “Suecia podría ser el primer país sin dinero en efectivo según expertos”. [En línea]: México, [Fecha de consulta: 23 de marzo de 2024]. Disponible en: <https://go.insitech.com.mx/suecia-podria-ser-el-primer-pais-sin-dinero-en-efectivo-segun-expertos/>

## Capítulo IV

### Proporcionalidad

El presente análisis versa respecto al principio de proporcionalidad tributaria, tal y como se indica en la tesis jurisprudencial: Deducciones fiscales. La limitación a la deducibilidad de los pagos en efectivo prevista en la fracción III, del artículo 27, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de 2014, no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria, en este sentido el presente capítulo estudia los argumentos de la parte actora, así como de la SCJN respecto a dicho principio constitucional en materia tributaria.

Se entiende por proporcionalidad tributaria a la relación mediante la cual los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de la riqueza gravada<sup>10</sup>, dicho principio se encuentra regulado en el citado artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CEPUM) y es uno de los principios rectores de nuestro sistema tributario, ya que atiende a que aquellos que generen un mayor crecimiento patrimonial deberán de aportar para sufragar el gasto público en mayor proporción.

Muestra de lo anterior la tesis aislada bajo el número de registro 168824, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, septiembre de 2008, página 1392, Tesis: I.4o.C.26 K, nos da mayor certeza respecto al principio de proporcionalidad tributaria, que a la letra indica:

#### PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. SUS DIFERENCIAS.

No debe confundirse el principio de proporcionalidad entendido como herramienta de interpretación para establecer los límites en la relación de

---

<sup>10</sup> Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno. Volúmenes 199-204, primera parte, p. 144.

los principios constitucionales contendientes en caso de colisión, ya entre ellos o con algún bien jurídico constitucionalmente legítimo, con el concepto fiscal contenido en la fracción IV, del artículo 31, constitucional. Efectivamente, el principio de proporcionalidad como instrumento de interpretación, sirve para hacer una ponderación sobre la idoneidad, fin legítimo y debida adecuación de la intervención estatal en los derechos fundamentales del gobernado. También supone una característica de necesidad e indispensabilidad de la intervención por una parte, al tiempo que de moderación por otra. En suma, la estructura argumentativa del principio de proporcionalidad es la siguiente: 1) determinar la importancia del derecho fundamental y el fin judicial o legislativo que se le opone; 2) comparar la relevancia de ambos, es decir, las intensidades en que éste se beneficia por la intervención en aquél; y 3) formular una regla de precedencia entre dichas posiciones, que disponga cuál de dichos intereses debe ceder frente al otro en el caso concreto, si el protegido por el derecho fundamental o el principio constitucional que apoya el fin judicial o legislativo; en cambio, el principio de proporcionalidad tributaria se refiere a la capacidad económica de los contribuyentes, estableciendo una premisa de contribución conforme a la cual quienes cuentan con mayores posibilidades económicas tributarán en forma cualitativamente superior a la de quienes tienen posibilidades más reducidas.

#### CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 265/2006. Javier Quijano Baz. 7 de junio de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco J. Sandoval López. Secretario: Martín Contreras García.

Del criterio anterior, se desprende que aquellos contribuyentes que cuenten con mayores posibilidades económicas tributarán en mayor proporción, lo que nos lleva al argumento efectuado por la parte actora, el cual hace referencia a que la restricción de la deducción en pagos realizados en efectivo

superiores a dos mil pesos “es una medida que propicia el incremento artificial de la base gravable”<sup>11</sup>.

Me parece relevante precisar este último punto, ya que siguiendo la naturaleza del principio de proporcionalidad tributaria, los contribuyentes aportan en función de sus ingresos, restando las deducciones aplicables, sin embargo al condicionar el medio de pago, ¿se está condicionando la deducibilidad de esa erogación?, considero que no es el caso, ya que la LISR puede establecer medidas y reglas de forma para que procedan las deducciones, mismas que siguen un orden, como por ejemplo que se encuentren debidamente registradas en contabilidad y que los efectos fiscales que se les aplique sea solo una vez, o que en el caso de impuestos indirectos como el impuesto al valor agregado, se traslade de forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.

En este orden de ideas, el legislador tiene la facultad de establecer criterios normativos de procedibilidad respecto a la forma para la cual se deben de llevar a cabo procesos o en este caso la deducción de los pagos que se realicen en efectivo y que se entreguen a los trabajadores por concepto de salarios en montos superiores a dos mil pesos, mismo que a partir de la entrada en vigor de la LISR, no será deducible si supera dicha cantidad.

Por ello me resulta atinada la decisión de la SCJN en la multicitada ejecutoria, debido a que no se actualiza una causal que contravenga el principio de proporcionalidad tributaria, debido a que no se está restringiendo la deducibilidad del pago de salarios a los empleados, sino por el contrario únicamente atendiendo a políticas de recaudación, los legisladores establecieron un tope máximo de dos mil pesos, es decir previeron una regla de forma, misma que *per se* no es una restricción a la deducibilidad y por ende no sería correcto afirmar que presupone que al no permitir dichas deducciones se está incrementando artificialmente la base del impuesto.

En palabras de la ejecutoria:

---

<sup>11</sup> *Op. Cit.*

35. Por una parte, la disposición combatida no afecta el derecho de los contribuyentes para deducir las erogaciones realizadas para la obtención de los ingresos que dan lugar a la utilidad fiscal, ya que no prohíbe la deducción de los gastos en que incurran sino únicamente señala la forma como deben de realizarse cuando excedan de dos mil pesos.

Considero correcto que la SCJN determinara que la reglamentación que limita el uso del efectivo no es una regla prohibitiva de los efectos fiscales que conlleva como lo es la deducción, lo cual siguiendo el funcionamiento establecido en el artículo 9 para las personas morales y 151 para las personas físicas, ambos de la LISR; por el cual se regula el cálculo del impuesto sobre la renta, mediante el cual se obtiene la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas; En este contexto, la regulación no impide la deducibilidad, sino que establece un control, por lo que no actualiza un supuesto que contravenga al principio de proporcionalidad tributaria.

En este orden de ideas, la SCJN determinó que la deducción de gastos sea un derecho de los contribuyentes no implica que el Poder Legislativo no pueda establecer requisitos para su procedencia, máxime si estos persiguen una finalidad legítima como podría ser garantizar mecanismos de corroboración sobre la certeza y veracidad de las erogaciones que se pretenden descontar de la utilidad fiscal obtenida<sup>12</sup>.

Una cuestión a considerar es la necesidad del Estado de requerir el pago de contribuciones para el gasto público y si bien considero que la medida no es desproporcionada, lo cierto es que no deja de ser cuestionable en materia de equidad y su impacto social podría ser relevante ya que es de dominio público que en México existe un amplio y gran sector económico de la población que vive en la informalidad, que no tiene acceso a internet o de servicios bancarios, por lo que la medida legislativa atiende a restringir el tan usado uso de efectivo y para el caso que acontece a aquellos que realizan pagos a sus trabajadores en efectivo, agravando la situación actual de los contribuyentes que se

---

<sup>12</sup> Op cit.

encuentran en la informalidad, misma que atiende a fenómenos sociales altamente complejos.

Por ello, estimo cuestionable que la prohibición sea la solución para que la autoridad tributaria pueda ejercer sus facultades de comprobación de una manera más eficiente y efectiva, ya que desde mi punto de vista no se están considerando factores sociales que existen en nuestro país, lo que podría actualizar medidas inequitativas. Por ello resulta pertinente definir qué se entiende por equidad a la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en los concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, etcétera, considerando la igualdad de circunstancias<sup>13</sup> ; en este contexto el artículo 27, fracción III; prevé que dichas disposiciones no son aplicables en situaciones en zonas rurales o sin servicios financieros, como a la letra se indica:

[...] Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el primer párrafo de esta fracción, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios financieros. <sup>14</sup>

Por lo anterior, desde una perspectiva de equidad y justicia fiscal, es importante considerar sí la normativa respeta el principio de proporcionalidad tributaria al asegurar que las cargas fiscales sean distribuidas de manera equitativa. Esto implica no solo considerar la capacidad económica de los contribuyentes, sino también los impactos sociales y económicos de las medidas fiscales implementadas, por ello considero que la restricción del uso de efectivo no atiende a la realidad del país, si bien como he indicado a lo largo del documento, la modificación se deriva de factores macroeconómicos y de la implementación de políticas públicas, la realidad es que no considera el principio de equidad, debido a que esta regla de forma va directamente a combatir la informalidad, sin embargo en un país como el nuestro donde nuestro contexto

---

<sup>13</sup> Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Bertha Graciela Pompa García, Op. Cit. p. 36.

<sup>14</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta, Op. Cit. p.37.

social está tan fragmentado, no se puede considerar que todos los empleadores se encuentran en las mismas condiciones.

Para cifras de INEGI en el año 2022, 55.4% de la población en México pertenece al sector informal<sup>15</sup>, por ello la necesidad del Estado de establecer medidas prohibitivas, sin embargo los fines extrafiscales deben de tener un límite, atendiendo a las necesidades y realidades de nuestro país, considero que el establecimiento de formalidades no actualiza un supuesto de inconstitucionalidad respecto a la proporcionalidad pero sí podría establecer condiciones de formalidad a sectores vulnerables, provocando desigualdad y por el contrario fomentar más la informalidad al exigir formalidades adicionales que no son operativamente posibles dado el contexto social actual.

En palabras de David Góngora Pimentel y Guillermo Ortiz Mayagoitia, los fines extrafiscales, cualquiera que estos sean, no pueden servir de pretexto para dejar de observar las garantías que en materia tributaria establecen en favor de los particulares<sup>16</sup>, a su vez Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, señala que el tributo o el impuesto extrafiscal siempre atenta con los principios materiales de justicia, pero encuentra su justificación en aquellos otros objetivos establecidos en la Constitución<sup>17</sup>.

De ahí que es cuestionable la procedencia de la limitación, si bien la constitución da facultades al Poder Legislativo para establecer medidas en función del principio de reserva de ley y atendiendo al interés general, ya que a mayor recaudación, mayores recursos para el gasto público, lo cierto es que se debe de atender a las necesidades y mediante un examen de proporcionalidad y equidad se tienen que considerar las exigencias de la sociedad, lo que da a cuestionarse si realmente la medida restrictiva del uso de papel entendiéndose como efectivo es eficaz.

---

<sup>15</sup> Instituto Nacional de Estadística y Geografía, “Medición de la economía informal”, [En línea]: México, p. 2. [Fecha de consulta 20 de marzo de 2024]. Disponible en: <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2023/MDEI/MDEI2022.pdf>

<sup>16</sup> Vid, “Los fines extrafiscales y los principios constitucionales tributarios”, Revista Lex, agosto de 1997, número 26, p.6.

<sup>17</sup> Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, “*Manual de Derecho Tributario*”. México, Editorial Porrúa, 2005, p.44.

En este orden de ideas, por qué no el legislador optó por incentivar el uso de medios electrónicos, ya que por el contrario estamos a mi consideración ante una política inquisitiva, en donde el contribuyente se presume que por su propia naturaleza va a hacer todo lo posible para degradar su base para el cálculo del impuesto, sin embargo ¿por qué no el Legislativo dio preferencia o estímulo al pago mediante medios digitales? Estimo que, de aplicar reformas que incentiven a los contribuyentes se podrá aumentar la recaudación y cumplir con los principios rectores de nuestro sistema jurídico, ya que por el contrario si se continúa con las políticas restrictivas que imponen formalidades, se obtendrá el efecto contrario, menor recaudación y mayor informalidad.

Si entendiéramos la problemática desde una óptica que facilite, promueva e incite a la formalidad y al uso de medios digitales de pago, la autoridad podría recaudar mayores ingresos, ejercer sus facultades impositivas y de vigilancia y a su vez el contribuyente de manera voluntaria se sujetaría a las medidas y formas que establezca la ley, ya que se atiende al problema con flexibilidad e incentivos y no por el contrario con políticas prohibitivas.

Como ejemplo tenemos los estímulos fiscales y múltiples decretos que se emiten para incentivar actividades económicas, tales como el estímulo fiscal a la investigación y desarrollo de tecnología o el estímulo fiscal a la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional, mismo que ha propiciado la creación de material de calidad y puesto en alto proyectos culturales de nuestra identidad como mexicanos. Según datos del Instituto Mexicano de Cinematografía, durante el 2023 el 44% de los largometrajes fueron realizados mediante apoyos públicos<sup>18</sup>, mismos que provienen del citado estímulo, lo que es un claro ejemplo de cómo los incentivos propician las actividades económicas, lo que conlleva a criticar si efectivamente las formas establecidas en el citado artículo son las correctas para el objetivo planteado.

Considero que la SCJN en su ejecutoria, se limitó a pronunciarse respecto al punto anterior, si bien no hay evidencia del desarrollo de este argumento en la

---

<sup>18</sup> LOS NÚMEROS DEL ANUARIO ESTADÍSTICO DE CINE MEXICANO 2023, [en línea]: México: 2023, [fecha de consulta 19 de mayo de 2024]. Disponible en: <https://www.imcine.gob.mx/Pagina/Noticia/los-numeros-del-anuario-estadistico-de-cine-mexicano-2023>

ejecutoria 323/2021, sería interesante que nuestro máximo tribunal tome en cuenta que si el objeto de la limitante es recaudatoria, existen medios que podrían ser más eficientes para alcanzar los fines establecidos, sin tener que poner en riesgo los derechos de los contribuyentes y los principios pilares de nuestro sistema jurídico tributario como lo es la proporcionalidad, equidad, entre otros.

En este sentido, respecto a la proporcionalidad de la norma, es oportuno identificar porqué el legislador estableció el límite a los dos mil pesos, ¿existe alguna razón para establecer esa cantidad?, lo anterior, debido a que actualmente en nuestro sistema jurídico tenemos algunos antecedentes respecto a la limitación del uso de efectivo, como es el caso de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), misma que a la letra se inserta:

#### Capítulo IV

##### Del Uso de Efectivo y Metales

Artículo 32. Queda prohibido dar cumplimiento a obligaciones y, en general, liquidar o pagar, así como aceptar la liquidación o el pago, de actos u operaciones mediante el uso de monedas y billetes, en moneda nacional o divisas y Metales Preciosos, en los supuestos siguientes:

I. Constitución o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles por un valor igual o superior al equivalente a ocho mil veinticinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

II. Transmisiones de propiedad o constitución de derechos reales sobre vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación;

III. Transmisiones de propiedad de relojes, joyería, Metales Preciosos y Piedras Preciosas, ya sea por pieza o por lote, y de obras de arte, por un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación [...] <sup>19</sup>

Por lo anterior, es controvertible que el Poder Legislativo, estableciera el límite a la deducibilidad pagada en efectivo derivado del pago de nómina por la cantidad de dos mil pesos, debido a que tenemos antecedentes como el previamente citado donde se prevén importes superiores atendiendo a la lógica de las operaciones, por lo que me parece contradictorio que se establezca una cantidad menor inclusive a un salario mínimo mensual; en mi opinión el orden jurídico debe de seguir una coherencia, por lo que en primera instancia no se debió de establecer un límite al pago de salarios por una cantidad menor a un salario mínimo mensual.

El argumento toma relevancia, debido a que la SCJN en la multicitada ejecutoria, cita el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de fecha de 29 de diciembre del 2001, donde en aquel entonces se determinó lo siguiente:

DICTAMEN. México, D.F., a 29 de diciembre de 2001. (...) Título II De las personas morales (...) Capítulo II De las deducciones Sección I De las deducciones en general (...) Por otra parte, esta Comisión estima necesario efectuar adecuaciones al artículo 31 de la Ley en análisis conforme a los siguientes criterios:---Derivado de la preocupación de diversos legisladores de establecer medidas efectivas de control fiscal, se considera importante contemplar, en la fracción III del citado artículo, que los pagos se deben efectuar con cheque nominativo cuando su monto exceda de \$2,0000.00, esto con el fin de que la autoridad cuente con elementos más ágiles para comprobar las erogaciones efectuadas por los contribuyentes.— Asimismo, se considera que los pagos que excedan el citado monto, también se podrán hacer con tarjetas de crédito, débito, de

---

<sup>19</sup> Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, Diario Oficial de la Federación, 17 de octubre de 2012.

servicios o a través de monederos electrónicos que al efecto autorice el SAT, lo que tiene como objetivo el hacer acordes las disposiciones fiscales con los instrumentos de pago que pone el sistema financiero moderno a disposición de sus clientes, además de que la fiscalización a través del sistema financiero optimiza la labor de las autoridades fiscales y simplifica la carga administrativa de los contribuyentes.

50. Del dictamen transcrito se obtiene que el requisito para la procedencia de la deducción de los gastos excedentes de \$2,000.00 (dos mil pesos, moneda nacional), consistente en que se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria (excepto por los pagos relativos a la prestación de un servicio personal subordinado), tuvo la clara intención de dotar a las autoridades fiscales de elementos dirigidos a facilitar su labor de verificación acerca de la existencia y monto de los gastos que se deduzcan. Adicionalmente, los legisladores federales buscaron simplificar la carga administrativa de los contribuyentes al permitirles utilizar los instrumentos con que cuenta el actual sistema financiero para realizar sus pagos.<sup>20</sup>

Por lo previamente mencionado, el pasado diciembre del 2001 se había dictaminado limitar el uso de efectivo por el cheque nominativo, con la única y completa intención de facilitar a la administración la recaudación de impuestos, sin embargo es sorprendente que doce años después tengamos la misma cantidad prevista en la LISR, misma que fue promulgada en un periodo y época distinta, lo que representaban dos mil pesos en el 2001, a lo que fue en el 2013 y lo que representa en este presente 2024, es completamente distinto ya que según datos de la CONCANACO (Confederación de Cámaras Nacionales de Comercio, Servicios y Turismo), la inflación acumulada en México desde el 2000, al 15 de abril del 2024 ha sido de 116.85%<sup>21</sup>, lo que atiende a una circunstancia

---

<sup>20</sup> Op Cit. p.20 y 21.

<sup>21</sup> LA INFLACIÓN ACUMULADA EN MÉXICO DEL 2000 AL 2024 ES DE 116.85%: CONCANACO SERVYTUR. [en línea]: México: 16 de mayo de 2024, [fecha de consulta 20 de mayo de 2024].

alarmante ya que las disposiciones deben de actualizarse en función de los tiempos.

En este orden de ideas, si bien considero que el legislador tiene la facultad de determinar los requisitos para la operatividad de las deducciones, es recomendable que, así como determina criterios de forma, debe de atender a la actualización de estos, por lo que de manera de crítica se debió de establecer una cantidad superior a los dos mil pesos, así como un mecanismo para la actualización de la cantidad, lo que atendería a las necesidades reales al momento de aplicar la ley.

Por ello, se debió de establecer que el uso de efectivo estará limitado a un salario mínimo mensual o una cantidad razonable ya que es evidente que los fines son meramente recaudatorios sin considerar o atender a los derechos propios de los contribuyentes. Opino que se debió de seguir el orden de ideas de la LFPIORPI, misma que impone un límite en la adquisición de ciertos bienes, sin embargo, atiende a la actualización previendo los cálculos en salarios mínimos, con el propósito de velar por los derechos de los contribuyentes al percibir la progresividad y actualización de los límites.

En este sentido, la imposición de una limitante mediante una cuota no actualizable atiende a una medida meramente recaudatoria debido a que facilita a la autoridad rastrear operaciones que superen los dos mil pesos, atendiendo a la prohibición del efectivo, por lo que al formar parte del sistema financiero es más sencillo recabar información al momento de ejecutar sus facultades de comprobación.

Adicionalmente, de la multicitada ejecutoria, me pareció relevante que en ningún momento desarrollaron el conocido test de proporcionalidad de las leyes fiscales, el cual tiene por objetivo identificar la idoneidad de la normatividad y la finalidad del cuerpo normativo, lo que hubiera sido una herramienta de impacto, debido a que la ejecutoria se reserva a indicar que se realizó con fines de facilitar

la comprobación de las erogaciones efectuadas por los contribuyentes, sin antes atender a verificar si efectivamente la media resuelve la necesidad.

En relación con lo anterior, la SCJN bajo el número de registro 2016133, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Décima Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 51, febrero de 2018, Tomo I, página 510, Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.), nos da mayor certeza respecto al principio de proporcionalidad tributaria, que a la letra indica:

TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN.

El test de proporcionalidad es un procedimiento interpretativo para resolver conflictos de normas fundamentales, apoyado en los principios de igualdad e interdicción de la arbitrariedad o exceso, previstos en los artículos 1o., 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que requiere llevar a cabo, en primer lugar, un juicio de igualdad mediante la equiparación de supuestos de hecho que permitan verificar si existe o no un trato injustificado; en segundo lugar, el principio de proporcionalidad se conforma de tres criterios relativos a que la distinción legislativa: a) persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; b) resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin; y, c) sea proporcional. Ahora, en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es flexible o laxo, en razón de que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo, de modo que para no vulnerar su libertad política, en campos como el mencionado, las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se limita a verificar que la intervención legislativa persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida; la

elección del medio para cumplir esa finalidad no conlleva exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de todos ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables.

[\*\*\*]

Esta tesis se publicó el viernes 02 de febrero de 2018 a las 10:04 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 06 de febrero de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Si bien la SCJN determinó que la restricción del efectivo no actualiza una causal que contravenga la proporcionalidad tributaria, la realidad es que no llevó a cabo el test de proporcionalidad que hace referencia la jurisprudencia previamente citada, misma que en palabras de la propia determinación de la SCJN debe atender a tres criterios:

1. Persiga una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.
2. Resulte adecuada o racional, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido, existiendo una relación de instrumentalidad medio-fin.
3. Sea proporcional.

En este sentido, considero que respecto al primer punto la SCJN es clara en indicar que la finalidad legítima es garantizar los mecanismos de corroboración para dotar a las autoridades de las herramientas necesarias para llevar a cabo sus funciones de fiscalización y por ende facilitar la recaudación de ingresos de los contribuyentes, misma que atiende a un bien o interés de sufragar el gasto público.

A su vez, respecto al tercer punto, la norma atiende a la proporcionalidad debido a que se prevén distintos medios de pago para la deducción misma, ya que únicamente se está limitando el uso de efectivo como medio de pago, cuestión que la propia SCJN indica no es una medida que atente contra la capacidad contributiva del sujeto pasivo y en consecuencia no propicia el incremento artificial de la base gravable.

Finalmente, respecto al segundo punto, me parece el más relevante para el caso que nos acontece, ya que atiende a la finalidad, objetivo o fin perseguido, que en palabras de la SCJN es el medio elegido es idóneo, exigiéndose un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa<sup>22</sup>.

Es criticable que la limitación a la deducibilidad de pagos en efectivos sea la media idónea para alcanzar el propósito, por lo que considero que la SCJN fue omisa en analizar esta cuestión bajo el amparo de que el legislador está facultado por regla general para modificar las condiciones para la procedencia de las deducciones fiscales, sin embargo nuestro máximo tribunal garante de los derechos humanos y de la legalidad, debió de realizar el test de proporcionalidad y si bien sus facultades están limitadas respecto a la constitucionalidad y legalidad del cuerpo normativo, considero que al no aterrizar la idoneidad de la medida que justifique la prohibición, presenta un precedente respecto a la libertad que se le dota al legislador para realizar cambios en los cuerpos normativos sin atender a la justificación y el objetivo perseguido.

Por lo anterior, de la misma ejecutoria derivada del amparo en revisión 323/2021, se emitió una segunda jurisprudencia, bajo el No. Registro digital: 2025571, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Undécima Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tesis: 1a./J. 149/2022 (11a.), Libro 20, diciembre de 2022, Tomo I, página 688, que a la letra indica:

---

<sup>22</sup> Op Cit.

DEDUCCIONES FISCALES EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. EL LEGISLADOR ESTÁ FACULTADO, POR REGLA GENERAL, PARA MODIFICAR LAS CONDICIONES PARA SU PROCEDENCIA.

[...]

Criterio jurídico: El Poder Legislativo Federal puede, por regla general, modificar las condiciones a las que se sujeta el régimen de deducciones fiscales previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, si su ajuste tiende a lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Justificación: El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De dicha disposición constitucional se sigue que el legislador federal está facultado, por regla general, para regular los mecanismos de tributación, incluidas las condiciones para la procedencia de las dispensas fiscales. En ejercicio de esta atribución, el once de diciembre de dos mil trece se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo artículo 27, fracción III, dejó de considerar deducibles los pagos efectuados en efectivo por montos que excedan de dos mil pesos, con la finalidad de facilitar la labor de verificación de las autoridades hacendarias, al condicionar la deducibilidad de tales gastos a su erogación mediante mecanismos bancarios que permitan un mayor control. Por tanto, esta Primera Sala considera que la modificación del citado régimen de deducciones se ubica dentro de la habilitación constitucional mencionada, pues con ello el legislador federal tiende a lograr la finalidad legítima de asegurar la obtención de los recursos necesarios para sufragar el gasto público del Estado.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, 2022. p.688.

Es explícito, como la SCJN acredita que el Poder Legislativo cuenta con las facultades suficientes y justificadas para modificar los cuerpos normativos en materia tributaria, si atienden a una finalidad u objetivo para la recaudación, sin embargo nuevamente no hace mención a la idoneidad de la medida, lo que considero es incorrecto, ya que no se puede justificar que a través de una restricción se facilite la eficacia en la recaudación, es criticable ya que hubiera sido interesante ver políticas que incentiven el uso de medios electrónicos y no criterios prohibitivos que restringen actividades económicas o condicionan la operatividad de las mismas.

A su vez, el Centro de Estudios Constitucionales de la SCJN detalla que el test de proporcionalidad tiene cuatro reglas: 1) legitimidad de los fines; 2) idoneidad, 3) necesidad y 4) proporcionalidad en sentido estricto. La aplicación de los subprincipios inicia una vez que se ha establecido la injerencia *prima facie* en un derecho a través de la medida impugnada. El primer paso del análisis de proporcionalidad de cualquier medida se pregunta por la legitimidad de ésta, lo que implica constatar que el Estado esté autorizado constitucionalmente para tomar tal medida. De otro modo, el derecho tendría mayor jerarquía que la medida y lo desplazaría. En ese sentido, no cualquier propósito o fin que esté detrás de una medida puede justificar la intervención de un derecho. Sólo aquellos fines que recoge la Constitución pueden justificar la intromisión en derechos. Por un lado, el subprincipio de idoneidad analiza si la medida adoptada está relacionada de forma racional con el fin que persigue; es decir, si está encaminada a conseguirlo.

Por otro lado, el subprincipio de necesidad contrasta la medida analizada con otras alternativas que cumplan en el mismo grado con la finalidad perseguida al buscar si ésta es la que interfiere en menor grado con el derecho o interés en conflicto. Por su parte, el análisis de proporcionalidad en sentido estricto se realiza en tres pasos. Primero, se debe establecer el grado de intervención en el derecho o interés limitado; segundo, se debe establecer el grado de satisfacción del derecho o interés perseguido por la medida; finalmente, se realiza un

contraste entre el grado de intervención en uno y el grado de satisfacción de otro.<sup>24</sup>

De la doctrina anterior es relevante identificar que tanto la idoneidad de la medida como la necesidad atienden a la finalidad alcanzada y a la intervención de la misma, por ello opino que el artículo 27, fracción III de la LISR en lo conducente al impedimento de pagos en efectivo no considera la idoneidad y la necesidad, además la SCJN en ningún momento se pronunció al respecto, por lo que es cuestionable si a través de la prohibición se obtienen los resultados esperados.

Como bien se comenta: “*no cualquier propósito o fin que esté detrás de una medida puede justificar la intervención de un derecho*<sup>25</sup>”, debido a esto es cuestionable si la medida es congruente con la limitante y con el fin que busca obtener, por lo que reitero que hubiera sido conveniente que la SCJN hubiera entrado al estudio de fondo de la restricción al uso de efectivo, en beneficio de los contribuyentes, la idoneidad, necesidad y finalidad que persigue, ya que a través de estímulos o de tarifas actualizables se pudiera estar atendiendo a la finalidad de una manera más proporcional y considerando, 1) la idoneidad y 2) la necesidad.

A su vez, respecto a la idoneidad se indica que esta “*analiza si la medida adoptada está relacionada de forma racional con el fin que persigue*”<sup>26</sup>, por lo que no estoy de acuerdo en que una medida restrictiva traiga consigo un beneficio a largo plazo, por el contrario el fin recaudatorio será inmediato y es verdad que la autoridad podrá realizar de una manera más eficiente las revisiones a los contribuyentes, sin embargo lo más problemático es que propicia una política de persecución y de restricción que a mi consideración sólo puede acarrear una serie de malas prácticas, debido a que se castiga el uso del efectivo en un país donde como lo he expuesto, existe un nivel de informalidad muy alto en la población, provocando un efecto contrario a lo previsto por el Poder Legislativo.

---

<sup>24</sup> IBARRA Olguín, Ana María. “*Discriminación piezas para armar*”. Primera Edición, México, Centro de Estudios Constitucionales SCJN. Febrero 2021, p. 147 y 148.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

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

Entiendo la postura de la SCJN y la comparto en lo conducente a la oportunidad que tiene el Legislativo para la imposición de medios de control en las deducciones, así como que dicho precepto no es contrario al principio de proporcionalidad atendiendo a que no se está afectando la capacidad contributiva de los contribuyentes.

No comparto la idea de que esta sea la única medida para alcanzar dichos resultados. Considero que, si bien el Poder Legislativo ya ha establecido un requisito formal, dejó de lado un análisis profundo sobre su idoneidad y necesidad. En lugar de imponer restricciones, sería más eficaz implementar mecanismos que incentiven el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, reconociendo a aquellos contribuyentes que actúan conforme a la ley. Adoptar este enfoque fortalecería una cultura de cumplimiento. Por el contrario, mantener políticas basadas en la persecución, castigo, prohibición o exceso de formalidades solo desincentivará el cumplimiento y generará un efecto adverso.

Existe la teoría de que un Estado en el cual se percibe una excesiva regulación e intervención, tienen como resultado la restricción de la libertad individual y en consecuencia puede perjudicar la justicia y el bienestar general, por lo que un sistema simple y menos regulado atiende a una mayor libertad personal y justicia social<sup>27</sup>. En este sentido sería demasiado catastrófico considerar que la limitación del uso de efectivo provocaría el derrumbamiento de la sociedad misma, sin embargo, considero que, atendiendo a la necesidad e idoneidad de la medida, no siempre el mejor camino es la intervención.

En este orden de ideas, si la necesidad es en palabras de la SCJN *“facilitar la actuación de la autoridad hacendaria, al verificar la certeza y veracidad de las deducciones por gastos mayores a dos mil pesos”*<sup>28</sup>, existen otras vías y metodologías que podrían llegar a alcanzar la misma finalidad sin la necesidad de tener que restringir el uso de efectivo y, por ende, establecer cargas adicionales a los contribuyentes, por lo que concluyo que dicha porción normativa no consideró la idoneidad y necesidad.

---

<sup>27</sup> F.A. HAYEK. *“Camino de Servidumbre”*. Edición definitiva, España, Unión Editorial S.A., 2008.

p.199.

<sup>28</sup> Op. Cit. p.21.

A su vez, en la ejecutoria la primera sala al resolver respecto a la proporcionalidad de la norma califica de infundado el argumento del concepto de violación, resolviendo que no contraviene el principio de proporcionalidad tributaria, por lo que a manera de resumen concluyó que la restricción del uso de efectivo prevista en el artículo 27, fracción III, de la LISR, atiende a una política de fiscalización, de dotar a la autoridad administrativa de los elementos suficientes para llevar a cabo la trazabilidad de los ingresos que formen parte del sistema financiero lo que a mi consideración es una medida que por su propia entrada en vigor no atenta contra la capacidad contributiva de los contribuyentes, no obstante, se debió de considerar elementos adicionales siendo estos en mi opinión los siguientes:

- 1) Equidad. - En un país donde opera la informalidad tan evidente, no se debe de tratar a todos los gobernados como si estuvieran en igualdad de circunstancias, por lo que establecer limitación al uso de efectivo y en concreto para el pago de salarios a los trabajadores, únicamente se está incentivando en mi opinión a alejarse de un sistema tributario más digital y formal, ya que no se están considerando las exigencias y realidades de la sociedad.
- 2) Cuota.- Estimo altamente criticable que la limitación vaya en función de una cuota histórica, que derivado de la ejecutoria en cuestión se ejemplifica que fue en el 2001 cuando se propuso dicha iniciativa, solo que en su momento era mediante cheque, y hasta el 2013 entró en vigor la actual LISR, por lo que a la fecha del presente documento en el 2024, la misma cantidad de dos mil pesos mexicanos se ha considerado como la cantidad que puede ser erogada en efectivo si es deducible, lo anterior me parece completamente irónico, ya que se estima que desde el 2000 a la fecha, existe una inflación del 116.85%<sup>29</sup>, en consecuencia, fijar la limitante a través de una cuota impide la progresividad de la deducibilidad, lo que hace veinte años eran dos mil pesos, no es lo mismo a lo que representa el día de hoy, por lo que me parece criticable que tengamos una LFPIORPI, que establezca tasas actualizables para la adquisición de

---

<sup>29</sup> Op. Cit.

ciertos bienes en efectivo, pero el Poder Legislativo no haya considerado aplicar la misma medida para los contribuyentes.

- 3) Test de Proporcionalidad.- La SCJN, se reservó a atender los cuestionamientos de la actora, sin embargo considero que hubiera sido altamente beneficioso que hubiera analizado los demás elementos que se le atribuyen a la proporcionalidad, como la idoneidad, necesidad y finalidad, ya que por el contrario justifica el actuar del Legislativo reservándose a que en función de la recaudación y de dotar al Estado de los medios suficientes para llevar a cabo la fiscalización de los contribuyentes, se acredita imponer reglas de forma para la deducibilidad de los pagos realizados a los trabajadores en efectivo.

De lo anterior, considero que no estuvo correcto que nuestro máximo tribunal no considerará las alternativas existentes, así como que las medidas aplicables realmente otorguen al Estado el resultado que está buscando de la manera menos restrictiva para los contribuyentes, pero satisfaciendo las necesidades de la administración.

Finalmente, a modo de crítica y en conjunto con los tres numerales antes descritos, opino que si el Estado sigue implementando estrategias y políticas restrictivas podrá obtener a un corto plazo los beneficios, sin embargo, a costa de la moral de aportar y contribuir de sus gobernados, es decir, si se sigue la lógica de perseguir, prohibir y de restringir, únicamente obtendrá a largo plazo contribuyentes que busquen evadir las cargas administrativas e impositivas excesivas.

Considero que por el contrario, mediante beneficios, estímulos y la previsión de políticas fiscales que incentiven el cumplimiento tendremos un sistema jurídico tributario sano y basado en la voluntariedad de los contribuyentes, mismos que optarán por llevar a cabo sus operaciones a través de medios de pago digitales, si obtienen de por medio mayores facilidades o beneficios al realizarlos por esta vía, ya lo decía uno de los pensadores más relevantes y padre de la ciencia política moderna -Nicolas Maquiavelo- que a lo largo de su obra “El Príncipe”, discute sobre la necesidad de que un gobernante use la fuerza y la coerción, misma que es necesaria para el mantenimiento y

sostenimiento del aquel entonces principado, sin embargo nos advierte de los peligros de abusar de estos métodos. Su consejo se basa en la idea de que un príncipe debe ser astuto y pragmático, utilizando la fuerza sólo cuando sea necesario y de manera que no genere un descontento excesivo entre sus súbditos<sup>30</sup>. Por lo que, en el contexto de la recaudación de impuestos, o de facilitar las facultades del Estado en la fiscalización de los ingresos el uso de la coerción puede ser efectivo para asegurar el cumplimiento, pero también puede tener efectos negativos, que desincentiva el cumplimiento.

En conclusión, respecto a la proporcionalidad del cuerpo normativo reitero que la SCJN, fue atinada en considerar que la medida no afecta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria, sin embargo en su calidad de garante de los derechos humanos y de los contribuyentes hubiera optado por realizar un análisis más exhaustivo, considerando los puntos previamente explicados, por lo que a mi consideración el artículo 27, fracción III, de la LISR atiende a políticas fiscales que van en contra de un sistema jurídico tributario coherente y armonizado en beneficio de los gobernados.

## Capítulo V

### Seguridad Jurídica

El presente capítulo abordará lo conducente al pronunciamiento de la SCJN en la multicitada ejecutoria derivada del amparo en revisión 323/2021, misma que desarrolla los argumentos de la actora, respecto a la incertidumbre jurídica que representa la modificación al pago por concepto de salario en favor de los trabajadores, por lo que la actora presenta los siguientes cuestionamientos:

[...] Genera incertidumbre porque puede configurar la causa de rescisión de la relación laboral prevista en la fracción V del artículo 51 de la Ley Federal del Trabajo, porque la previsión de la transferencia electrónica de fondos como único mecanismo para el pago de salarios equivale a su entrega en una forma distinta a la acostumbrada.

---

<sup>30</sup> MAQUIAVELO Nicolás, “*El Príncipe*”. Primera reimpresión 2016, México, Editores Mexicanos Unidos S.A, 2016.

[...] considera que dicha norma tiene por efecto que las personas morales dejen de pagar en efectivo los salarios de sus trabajadores y, en cambio, utilicen los instrumentos enlistados en aquel precepto legal, como son la transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente...

[...]conlleva la modificación de una de las condiciones de las relaciones de trabajo, como es la forma en que habrá de realizarse el pago del salario, lo que, desde su perspectiva, configura la causa de rescisión prevista en la fracción V del artículo 51 de la Ley Federal del Trabajo...<sup>31</sup>

Me parecen interesantes los argumentos de la actora, en función de que el cambio de lo convenido atenta contra la certeza jurídica en favor de los trabajadores, debido a que si se ha estado pagando regularmente por la prestación de un servicio subordinado y ahora por la entrada en vigor del cuestionable artículo 27, fracción III de la LISR, se deberán de modificar dichos acuerdos, dejaría en estado de incertidumbre jurídica a las partes, mismas que son el empleado y el empleador, poniendo en riesgo inclusive la relación laboral en sí.

En este sentido, la SCJN mediante el rubro de No. Registro digital: 2015246, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Décima Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tesis: 2a./J. 140/2017 (10a.), Libro 47, diciembre de 2017, Tomo II, página 840, ha definido el principio de seguridad jurídica de la siguiente manera:

**PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.**

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la

---

<sup>31</sup> *Op. Cit.* págs.13,21 y 22.

regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la interdicción de la arbitrariedad; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

[...]

De la citada jurisprudencia, se desprenden los elementos de este principio rector que integra nuestro sistema jurídico, siendo estos el 1) pleno conocimiento de la normatividad aplicable, 2) interdicción de la arbitrariedad, 3) respete la proporcionalidad y jerarquía normativa, con el propósito de evitar contradicción y antinomias respecto a cuerpos normativos que dejen al contribuyente en un estado de incertidumbre, para lo cual se deberá de atender a regla especial sobre la general, cuestión que desarrollaremos más adelante.

En este orden de ideas, el principio de seguridad jurídica es aquel que brinda certeza, que faculta al Estado de manera transparente su actuar y su desarrollo, por ello es de vital importancia que nuestros legisladores cuenten con las herramientas jurídicas, de redacción y consideren las consecuencias que conlleva la publicación, derogación o modificación de cuerpos normativos, por lo que con el propósito de evitar dejar al arbitrio de la autoridad la aplicación se deben de prever mecanismos que brinden legalidad y estabilidad a la aplicación de las normas.

De ahí la importancia de la aplicación del principio de seguridad jurídica, ya que es reconocido como el mecanismo que brinda certeza a la aplicación de las normas, por lo que me parece atinado la opinión de José Luis Pérez de Ayala y de Eusebio González que, en la esfera aplicativa de las normas jurídicas, la

posible arbitrariedad de los órganos administrativos y jurisdiccionales ha de producirse con ocasión de las distintas interpretaciones ofrecidas de los preceptos a aplicar en cada caso. Es cierto que en muchas ocasiones esas interpretaciones vienen favorecidas por una defectuosa redacción de las normas a interpretar, pero otras veces la interpretación arbitraria se gesta en los propios órganos obligados a aplicar el Derecho<sup>32</sup>.

Lo anterior tiene relación con el caso que nos acontece, ya que la parte actora hace valer que la entrada en vigor de la nueva LISR, provocaría un cambio en la forma habitual en la que se había estado dispersando los ingresos a los trabajadores, contraviniendo lo establecido en la Ley Federal del Trabajo (LFT), lo que nos arroja una supuesta antinomia, entre lo previsto en la LISR y en la LFT.

Existe una antinomia cuando dos o más normas de un mismo sistema jurídico asocian a un mismo supuesto de hecho dos o más consecuencias jurídicas incompatibles entre sí, de modo que en todas o en algunas de las alternativas de conducta implicadas en dicho supuesto no será posible obedecer una norma sin desobedecer otra<sup>33</sup>, por lo que al establecer la limitación del uso de efectivo en erogaciones superiores a dos mil pesos para que sea considerado como un gasto deducible, bajo el argumento de la actora, presenta una contradicción debido a que se contrapone con lo previsto en el artículo 51, fracción V, de la LFT, vigente desde aquel entonces y que a la letra se inserta:

Artículo 51.- Son causas de rescisión de la relación de trabajo, sin responsabilidad para el trabajador:

[...]

V. No recibir el salario correspondiente en la fecha o lugar convenidos o acostumbrados.<sup>34</sup>

[...]

---

<sup>32</sup> PÉREZ Ayala José Luis y GÓNZALEZ Eusebio, *“Derecho Tributario I”* Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994. p. 40.

<sup>33</sup> PÉREZ Bermejo, Juan Manuel, *“Coherencia y sistema jurídico”*, Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 206 y 207

<sup>34</sup> Ley Federal del Trabajo, Diario Oficial de la Federación. 2013.

Del citado artículo se desprende que en caso de que no recibir el salario en la fecha o lugar preestablecido por las partes podrá ser sujeto a la rescisión laboral sin responsabilidad para el trabajador, lo cual me parece interesante ya que estamos ante un problema de interpretación y de incertidumbre debido a la falta de una correcta técnica legislativa en la LFT, propicia a que exista arbitrariedad en la aplicación de la disposición normativa.

Considero importante que el legislativo sea claro en la forma de redactar las disposiciones, ya que existen manuales que pueden llegar a ser de mayor referencia para evitar el conflicto de interpretaciones por una mala técnica legislativa, tal es el caso del Manual de Redacción Jurisdiccional de la Suprema Corte que de manera de ejemplo nos ilustra respecto a las distintas connotaciones y el impacto que puede llegar a tener la puntuación.

En este orden de ideas, considero que se puede llegar a prestar a interpretar que la denotación “o acostumbrados” del citado artículo, hace referencia al medio o forma de pago que se había estado realizado durante un periodo de tiempo, sin embargo de conformidad con Proyecto de Innovación Plataforma gramatical de enseñanza de español como lengua extranjera, emitido por la Universidad Complutense de Madrid, establece que las conjunciones coordinantes disyuntivas son o y u. Aportan un significado de alternancia, es decir, ofrecen la posibilidad de elegir entre dos o más realidades distintas, o entre dos variantes de una misma realidad<sup>35</sup>. Por lo anterior considero que al no quedar claro cuál es la realidad a la que atiende, si a la fecha, al lugar o al salario, se podría llegar a interpretar que al no quedar claro y con certeza se actualiza un estado de incertidumbre jurídica.

Como manera de ejemplo, en el 2017, el Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos de América para el primer Circuito, bajo el folio 851 F.3d 69 /2017) mediante el juicio O’Connor contra Oakhurst Dairy<sup>36</sup>, tuvo que estudiar la

---

<sup>35</sup> “*Proyecto de Innovación Plataforma gramatical de enseñanza de español como lengua extranjera*”. Universidad Complutense de Madrid. [Fecha de consulta: 28 de junio de 2024] Disponible en: <https://www.ucm.es/plataformaele/conjuncion#:~:text=%E2%80%9CLas%20conjunciones%20coordinantes%20disyuntivas%20son,variantes%20de%20una%20misma%20realidad>.

<sup>36</sup> Lynch, Lipez, and Barron, “*KEVIN CONNOR CHRISTOPHER CONNOR JAMES ADAM COX MICHAEL FRASER ROBERT MCNALLY v. OAKHURST DAIRY DAIRY FARMERS OF AMERICA*”

importancia del uso gramatical de una coma, misma que nos ayuda a separar elementos, clarificar frases y delimitar ideas.

En este caso los empleadores deben de pagar horas extras una vez que cumplieran la jornada de cuarenta horas, sin embargo, existe una excepción siempre y cuando el empleado realice las funciones de conservación, congelación, secado, comercialización, almacenamiento para envío o distribución de productos agrícolas (...), por lo que, según las reglas de gramática, entre “envío” y “o distribución” debe colocarse una coma. Esto, porque la ausencia de una coma, en ese lugar, dificulta determinar si “el almacenamiento para envío o distribución” es una sola actividad, o si “el almacenamiento para envío”, es una actividad separada de “distribución”, por lo anterior el Primer Circuito falló a favor de los empleados al determinar que, la ausencia de una coma significaba que “el almacenamiento para envío o distribución” era una sola actividad, exenta del pago de las horas extras<sup>37</sup>.

Me parece muy interesante como la técnica legislativa es tan relevante para garantizar la certeza y seguridad jurídica de los contribuyentes y en general de los gobernados, sin embargo se desprende de la propia capacidad humana, misma que no es perfecta pero que a través de los remedios normativos podremos alcanzar ordenamientos más perfectibles, a través de la modificación de dichos ordenamientos y la interpretación de los mismos, tal y como se demuestra en el caso que antecede, el primer circuito determinó era la misma actividad, siendo esta exenta del pago de horas extras.

Ahora bien, para el caso de nuestra ejecutoria, considero que la disposición prevista en el artículo 51, de la LFT, carece de una correcta puntuación debido a que las ideas sobre la cual versa la posible rescisión laboral no llegan a ser muy claras, sin embargo, nuestro máximo tribunal resolvió lo siguiente:

---

*INC (2017)*”, FindLaw, [En Línea], Estados Unidos de América, Consultado el 20 de junio del 2024 en: <https://caselaw.findlaw.com/court/us-1st-circuit/1852572.html>

<sup>37</sup> CABRERA Valentín Orlandy, “*La importancia del uso de la “coma” en el entorno jurídico*”, [en línea]: México: 10 de febrero de 2024, [fecha de consulta 22 de junio de 2024]. Disponible en: <https://es.linkedin.com/pulse/la-importancia-del-uso-de-coma-en-el-entorno-jur%C3%ADdico-orlandy>

64. De la transcripción precedente se advierte que la fracción V del artículo 51 de la Ley Federal del Trabajo no se refiere a la sustitución del pago del salario en efectivo por las transferencias electrónicas de fondos, como un motivo de rescisión de la relación laboral sin responsabilidad para el trabajador, pues únicamente prevé como tales a los supuestos de modificación de la fecha y lugar de pago previamente convenidos o acostumbrados.<sup>38</sup>

La decisión de la SCJN es la interpretación de la conjunción disyuntiva “o”, misma que aclara, corresponde única y exclusivamente a la fecha y lugar, por lo que no se llega a interpretar que del citado artículo se desprende que por no recibir el salario en el tipo de pago acostumbrado se estaría poniendo en riesgo la relación laboral. En este sentido, considero que fue correcta la interpretación de la SCJN, ya que, así como en el caso de O’Connor contra Oakhurst Dairy, lo convenido o lo acostumbrado atiende a la idea del lugar o fecha, misma que se llega a través de comprender las reglas gramaticales que dan origen a dicha porción normativa, así como a interpretar la intención que el legislador tuvo al estipular dicha fracción.

Sin embargo, no podemos negar que la redacción de dicha fracción es bastante ambigua y considero que era necesario que se llegara a una interpretación para esclarecer el alcance y los límites correspondientes. En este orden de ideas considero que el uso de la “coma” pudiera dar mayor claridad y certeza de la porción normativa, misma que podría quedar de la siguiente manera:

V. No recibir el salario correspondiente, en la fecha o lugar convenidos o acostumbrados.

La anterior propuesta tiene por objetivo establecer que la idea sobre la cual se actualiza la rescisión de la relación laboral sin responsabilidad para el trabajador recae en la idea principal, misma que se divide y evoca subordinación de la idea principal a lo accesorio que es lo “convenido o acostumbrado” pero sujetándolo al supuesto de la fecha o lugar.

---

<sup>38</sup> *Op. Cit.* p.25.

Siguiendo este análisis, hubiera sido conveniente que la SCJN analizara a detalle si la porción normativa prevista en la LFT por la carente claridad provoca una contradicción entre la LISR en su artículo 27, fracción III, y la LFT en lo conducente al artículo 51, fracción V, ya que únicamente se reservó a indicar que no se actualizaba debido a la interpretación que realizó de la LFT, no obstante no realizó un estudio que considerara si efectivamente existe una violación al principio de seguridad jurídica, ya que la solución que otorgó fue interpretativa más no de análisis y estudio.

En palabras de Miguel de Jesús Alvarado Esquivel, la seguridad jurídica es uno de los grandes logros conseguidos a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y Ciudadano, este principio consigue su propósito de dar certeza a los ciudadanos (aspecto positivo) y evitar a toda costa la arbitrariedad de las autoridades (aspecto negativo)<sup>39</sup>. Debido a esto, me parece que los argumentos vertidos en la ejecutoria respecto a la seguridad jurídica son bastante laxos y genéricos, ya que no se pronuncia respecto a la contradicción, derivado de la mala redacción y respecto a la jerarquía de la normatividad; los cuales son elementos propios que constituyen el principio de seguridad jurídica.

Respecto al primer aspecto, la certeza se logra a través de tres elementos:

- 1) Ordenamiento jurídico estable: Mismo que establece que las normas encargadas de regular la relación jurídica tributaria no deben de ser reformadas constantemente, de esta forma el contribuyente tiene mayores posibilidades de conocer sus obligaciones tributarias.
- 2) Suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de fuentes: Presume que el legislador cumpla con su función y desarrolle los aspectos subjetivos de las contribuciones, los cuales a su vez sean reglamentados por el ejecutivo.
- 3) La certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición: Este elemento se logra una vez que el contribuyente conozca los recursos legales que

---

<sup>39</sup>*Op.Cit.* p.26.

puede hacer valer en defensa cuando considere que las autoridades quebranten alguna disposición jurídica en su perjuicio<sup>40</sup>.

En este sentido, la SCJN debió de realizar un análisis respecto a la certeza entre la contradicción de ambos cuerpos normativos, ya que la actora afirmaba que para la aplicación de una se actualizaba el incumplimiento de la segunda, lo que conlleva a desarrollar el segundo punto, la jerarquía de fuentes, misma que se debe de atender al criterio de especialidad en contrario con el criterio de generalidad.

En mi opinión, para determinar la seguridad jurídica y certeza de una disposición es necesario analizar integralmente el impacto y la situación que acontece, tal es el caso de la tesis aislada con número de registro 242443, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa, que indica “la Ley del Impuesto sobre la Renta establece respecto de los gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo, porque ésta es una regla general y, respecto de las cuotas del Seguro Social, prevalece la regla especial<sup>41</sup>”, si bien el contexto atiende a la deducción de las aportaciones de seguridad social, considero correcta la determinación de la SCJN, respecto a que una ley específica de la materia tendrá preferencia de aplicación respecto a la ley general, lo que jurídicamente se conoce como el principio de especialidad, (*lex specialis derogat legi generali*), ante dos normas incompatibles, una general y la otra especial (o excepcional), prevalece la segunda, el criterio se sustenta en que la ley especial sustrae una parte de la materia regida por la de mayor amplitud, para someterla a una reglamentación diversa (contraria o contradictoria)<sup>42</sup>.

Si bien la SCJN resolvió el caso mediante una interpretación conforme a la intención del legislador, centrada en el principio de especialidad, no desarrolla

---

<sup>40</sup> Vid. su artículo *El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria*, en *Principios constitucionales tributarios*, Universidad de Salamanca, 1993, p.33.

<sup>41</sup> Tribunales Colegiados de Circuito, Volumen 109-114. Sexta Parte. **IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEDUCCIÓN DE CUOTAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. INSTITUCIONES DE SEGUROS**. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época. p.94.

<sup>42</sup> Tribunal Colegiado de Circuito, “**ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN**”. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. p. 2788.

ningún argumento sólido que aporte certeza jurídica respecto a las contradicciones normativas entre la LFT y la LISR. La Corte se limita a precisar qué debe entenderse por "acostumbrados", pero no analiza si dicha interpretación elimina la incertidumbre jurídica para el contribuyente. En consecuencia, el fallo parece sustentarse únicamente en el conocimiento de la normatividad aplicable, sin profundizar en los elementos reglamentarios que podrían brindar mayor claridad y evitar la discrecionalidad en la aplicación de la norma. Esto refleja una falta de análisis sobre la jerarquía normativa y la protección de los derechos del contribuyente.

En este sentido, respecto al segundo aspecto relativo a la interdicción de la arbitrariedad, es criticable que la SCJN, no tomara postura respecto a la creación misma del artículo 27 fracción III de la LISR, en el entendido de que en ningún momento se consideró esclarecer qué actos podrían comprender, mediante reglas de carácter general o algún documento similar, sino por el contrario se reservó a interpretar la disposición misma de la LFT.

Ahora bien, es verdad que nuestro conjunto de ordenamientos jurídicos no puede considerar en su totalidad todos los hechos imponderables, situaciones de deducción o conceptos a los cuales se les debe de aplicar el marco normativo, sin embargo al ser ambiguo se atenta contra la seguridad jurídica debido a que se deja al arbitrio la aplicabilidad de las disposiciones, caso contrario sería si desde la publicación de la reforma, se instruyera la elaboración de criterios normativos o fuentes adicionales del derecho que brinden coherencia y estabilidad, en el límite de sus capacidades de aplicación.

A la luz de lo expuesto, entonces ¿realmente se garantiza la seguridad jurídica con leyes más exhaustivas?, considero que en gran medida es favorable tener el mayor cúmulo de fuentes para llegar a la verdad real, sin embargo, a mayor cantidad de ordenamientos y cuerpos normativos, mayor necesidad de implementar procedimientos y políticas de homologación. Por ello se debe de atender a los mecanismos de solución de interpretaciones, atendiendo a la intención del legislador, los principios generales del derecho y los derechos humanos del contribuyente, donde se brinde mayor seguridad y certidumbre,

para que en el caso de que no se llegue a una toma de decisiones final, ya se realice a través de un medio de control constitucional.

Finalmente respecto en la ejecutoria la Primera Sala al resolver lo conducente a la incertidumbre jurídica, determinó como infundado el argumento de la actora, al no existir una contradicción de los cuerpos normativos en función de que la interpretación al multicitado artículo de la LFT, por lo que al esclarecer la intención del legislador y los alcances de dicha fracción, brindaba certeza al contribuyente, lo cual considero subsanó la arbitrariedad existente, sin embargo opino que la SCJN, fue bastante genérica en el análisis correspondiente a la seguridad jurídica, por lo que debió de analizar lo siguiente:

- 1) Técnica legislativa.- El Poder Legislativo derivado de las facultades que le otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tiene la facultad de imponer reglas de forma y de fondo para el funcionamiento de nuestro sistema tributario, sin embargo debe ser responsable respecto a la forma en la cual redacta los cuerpos normativos, atendiendo a evitar ambigüedad y brindando certeza, sin embargo la SCJN en la ejecutoria 323/2021, en ningún momento desarrolló algún argumento que acreditará la intención del legislador, respecto a lo “acostumbrado”, no obstante, realiza una interpretación bajo sus propios criterios.

Si bien la posición de la SCJN es subsanar los errores del legislativo para este caso concreto, estimo que debió de desarrollar la intención que tuvo el legislador, por lo que me parece vaga la resolución de la Primera Sala.

- 2) Arbitrariedad.- El aspecto negativo de la seguridad jurídica es la interdicción de la arbitrariedad, esto es, evitar que las autoridades realicen conductas contrarias a derecho tanto en la creación como en la aplicación<sup>43</sup>; basado en esto, la SCJN tuvo la oportunidad de confirmar que si bien bajo su interpretación dio “certeza” a la actora, considero que previo a la resolución que hoy se analiza, no existía dicha certeza contundente, clara y precisa de la aplicación de la norma, dejando a disposición de la autoridad la aplicación de la misma, lo que en mi punto

---

<sup>43</sup> *Op. Cit.* p.27.

de vista es gravoso para los contribuyentes, atendiendo a que es obligación del Estado proporcionar certidumbre desde la creación de la norma.

Un punto adicional que va ligado a este cuestionamiento es el principio de legalidad tributaria, mismo que opera como la columna doctrinal de nuestro sistema legal del derecho tributario, entendiéndose que ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal<sup>44</sup>, de ahí la relevancia ya que, si la norma no es clara, cómo va a actuar la autoridad, acarreando como consecuencia que se deje a la autodeterminación de la autoridad.

- 3) Principio de especialidad y jerarquía de la norma.- Finalmente respecto a este principio, es criticable que no llevará a cabo un análisis de la materia, ya que el derecho laboral en concreto la LFT, atiende a un grado de especialidad y de interés en función del principio de equidad, por lo que si la SCJN hubiera querido robustecer su argumento, tendría que desarrollar los elementos que constituyen la certeza y la seguridad jurídica, de ahí mi mayor crítica, considero que se queda corta y es poco exhaustiva en su resolución, tan es así que uno de los puntos principales como lo es el criterio de especialidad no lo analizó respecto a la seguridad jurídica.

En conclusión, atendiendo a los argumentos hechos valer por la actora, considero atinado la respuesta y determinación que da la SCJN, mediante el cual resuelve que son infundados los cuestionamientos que presumen que genera incertidumbre el artículo 27, fracción III, de la LISR y el artículo 51, fracción V de la LISR, sin embargo, me parece genérica la redacción y el estudio realizado por parte de nuestro máximo tribunal.

---

<sup>44</sup>POMPA García Bertha García, *Op Cit.* pág. 34 y 35

## Capítulo VI

### Retroactividad

El presente capítulo abordará los argumentos por los que la actora cuestiona la entrada en vigor de la nueva LISR, en lo conducente al artículo 27, fracción III y la contradicción efectuada en relación con la teoría de los derechos adquiridos en materia laboral, en el entendido de que al establecer una medida de limitación al uso de efectivo superiores a dos mil pesos, para el pago de salarios, se actualiza un supuesto que afecta los derechos de los trabajadores y por ello, se cuestiona la constitucionalidad respecto al principio de retroactividad de la norma, al estar aplicando una disposición en perjuicio de un derecho adquirido por los trabajadores que es el medio de pago en efectivo.

En este sentido, la actora en la multicitada ejecutoria, de manera de resumen hace valer los siguientes argumentos:

28. Es retroactiva debido a que el artículo 29, fracción VIII, de la Ley abrogada permitía la deducción de los pagos de nómina realizados mediante numerario.

[...]

66. (...) la porción normativa reclamada es retroactiva debido a que canceló la deducibilidad de los pagos de nómina realizados mediante numerario, la cual anteriormente estaba permitida por el artículo 29, fracción VIII de la abrogada LISR<sup>45</sup>.

Considero que si bien este capítulo se desarrolla bajo la premisa de la retroactividad de la norma, también es evidente que atiende a una certeza jurídica, de ahí que a la violación o afectación de un principio general, se presentan mayores contradicciones entre otros principios debido a que se atiende a una coherencia jurídica, por lo que al argumentar que una norma tiene una aplicación retroactiva, se contraviene el principio de seguridad jurídica,

---

<sup>45</sup> *Op. Cit.* p.13 y25.

legalidad, entre otros; ya que a la aplicación de una disposición irregular o confusa se deja al arbitrio de la autoridad los alcances de la misma.

Ahora bien, respecto a la irretroactividad de la ley, misma que se encuentra prevista por el artículo 14, primer párrafo de la CPEUM, al disponer que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Este principio consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. Solo en el aspecto sancionatorio, y adoptando un principio de Derecho Penal que deriva del precepto constitucional que hemos mencionado, podría caber la aplicación retroactiva de la ley si con ello se beneficia al particular<sup>46</sup>.

A continuación, se transcribe la porción normativa de nuestra constitución:

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

[...]

Por ello, es interesante que la actora argumentó que a la generación de un derecho adquirido y por ende la entrada en vigor de la limitación del uso de efectivo se está afectando a la clase trabajadora y a sus condiciones; se define como derecho adquirido a el acto realizado que introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y ese hecho no puede afectarse, ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; la expectativa del derecho es una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, conforme a la legislación vigente en un momento determinado<sup>47</sup>.

Por lo anterior, uno de los puntos analizables más relevantes es la temporalidad en el principio de retroactividad, ya que para este caso en concreto hay dos cuestiones que deben de ser estudiadas, y las cuales atienden a la

---

<sup>46</sup> RODRÍGUEZ Lobato Raúl, "Derecho Fiscal". Segunda edición. México. Oxford University Press, 2009. p.45.

<sup>47</sup> Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Volumen 145- 150. Primera Parte. **DERECHOS ADQUIRIDOS Y EXPECTATIVAS DE DERECHO, CONCEPTO DE LOS, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LEYES**. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época. p.53.

temporalidad, situación que la SCJN, en la ejecutoria no atendió y no se pronunció como considero hubiera sido la manera correcta.

En este orden de ideas el principio de retroactividad como limitante de las facultades impositivas y en general normativas del Estado tiene dos momentos, el primero que no se aplique una norma del presente a un hecho del pasado y que sus consecuencias se quedaron en el pasado a reserva del principio *pro persona* en materia penal, que no es objeto del presente documento, y en un segundo, cuando una norma del presente regula un hecho del presente, que sucedió en el pasado pero tiene repercusiones en el futuro, que es el caso que nos acontece.

El primer supuesto es muy claro, sin embargo el segundo tiene materia de estudio, atendiendo a la multicitada ejecutoria, en el entendido de que si se establece mediante una relación contractual previo a la entrada en vigor del artículo 27, fracción III de la LISR, que por acuerdo entre las partes se deberá de dispersar el pago por la prestación de los servicios subordinados mediante efectivo y posteriormente se publica la reforma que limita su uso, para la deducción correspondiente, considero que es cuestionable ya que si existe un acuerdo previo entre las partes que deciden voluntariamente que el pago se realice mediante efectivo, erogado por el empleador mediante ingresos debidamente declarados y acumulables, ¿cuál sería la razón de aplicar una ley del presente respecto a un acto jurídico del pasado que tiene repercusiones en el futuro?

Un acto jurídico realizado en el pasado no debe quedar sujeto a una condición que no estaba prevista al momento de celebrarse, ya que ello vulneraría la seguridad jurídica de las partes. Si el empleador hubiera sabido que existía una limitante para la deducción de pagos efectuados en efectivo, probablemente habría optado por utilizar otro medio de pago. Esta misma situación se presentaría si en el futuro la ley estableciera restricciones para pagos mediante cheque, transferencia o incluso criptomonedas. Por lo tanto, considero que la prohibición de aplicar efectos retroactivos a una norma no solo debe limitarse a la validez del acto en sí, sino también a las consecuencias

jurídicas que de él deriven, evitando así afectar situaciones consolidadas bajo un marco normativo anterior.

En los procesos legislativos existe el ámbito temporal de aplicación, mismo que debe de considerar la entrada en vigor de las disposiciones, pero igualmente los actos jurídicos a los cuales debe de ser aplicable, es importante que sea claro, preciso y contundente respecto a las consecuencias de dejar al arbitrio de la autoridad la determinación de la aplicación de los cuerpos normativos, por lo reitero el argumento que a la contradicción de alguno de los principios como la irretroactividad, congruentemente se afecta la legalidad y se atenta contra la seguridad jurídica de los gobernados.

Ahora bien, como manera de ejemplo, el ministro Juan Luis González Alcántara Carranca, en el amparo en revisión 163/2022, por el cual se estudió la entrada en vigor del artículo 30, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación (CFF) en lo conducente al mantenimiento y conservación de la contabilidad y documentos corporativos durante la existencia de la sociedad, se analizó si efectivamente dicha reforma vulneraba el principio de irretroactividad<sup>48</sup>.

En ese caso, se citó la teoría de los componentes de la norma bajo la óptica de la retroactividad, misma que transcribo debido a la importancia que tiene identificar los elementos de temporalidad a los que hago referencia:

#### RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y

---

<sup>48</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Amparo en revisión 163/2022”, México. [En línea] Consultado el 1 de julio del 2024 en: [https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento\\_dos/2022-06/AR-163-2022-10062022.pdf](https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2022-06/AR-163-2022-10062022.pdf)

la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo<sup>49</sup>.

Por lo anterior la SCJN, determinó cuatro hipótesis para resolver los conflictos respecto a la retroactividad o irretroactividad de una norma, en relación con el tiempo en los cuales se realizan, siendo estos los siguientes:

1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este supuesto el acto jurídico y su consecuencia nació con anterioridad a la entrada en vigor del cuerpo normativo, por lo que estamos ante el caso más simple del principio de irretroactividad que es aplicar una norma del presente en el acto del pasado, situación que no se actualiza en el presente.
2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. En este supuesto, el acto jurídico del pasado se fundaba y sostenía bajo la vigencia de una ley en el pasado, con ciertas consecuencias en el futuro, por lo que la nueva entrada en vigor de un nuevo cuerpo normativo no podría modificar el supuesto ni las consecuencias.
3. La realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

---

<sup>49</sup> Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. “**RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.**”. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación. Octubre 2001, p.16.

4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Me parece relevante que la SCJN, resolviera los momentos y alcances que conlleva afirmar si a la entrada de un nuevo cuerpo normativo o disposición que vulnera el principio de retroactividad, situación que de la ejecutoria objeto del presente documento no se analiza, ya que se reserva a justificar las facultades derivadas del principio de reserva de ley para la imposición de contribuciones, la política fiscal de recaudación y que no se actualiza al no ser considerado un derecho adquirido.

Derivado de lo anterior, me parece importante identificar que el caso previamente citado, existía la obligación expresa de llevar y tener contabilidad, por lo que el acto jurídico existe y es posible, lo que realizó el legislativo es establecer medidas de forma para el control, fiscalización y por políticas meramente administrativas, lo que es en caso contrario con la entrada en vigor de la actual LISR, ya que en el caso de la ejecutoria 323/2021 no se está reconociendo que la limitación del uso de efectivo afecta circunstancias o actos jurídicos suscitados en el pasado, con independencia si estamos ante un derecho adquirido, situación que más adelante desarrollaremos.

En este orden de ideas, considero que la argumentación de la SCJN no fue exhaustiva en analizar la aplicabilidad de la teoría de los componentes de las normas. En mi opinión debió brindar mayor detalle en función de proporcionar

certeza y claridad, ya que siguiendo la teoría previamente citada, estamos en el supuesto de que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas, en el entendido de que con anterioridad no se prohibía el uso de efectivo para dispersar cantidades mayores a dos mil pesos y que dichas erogaciones fueran una deducción autorizada, sin embargo a partir de la modificación se está delimitando una condición acordada en el pasado, por lo que la multiplicidad de actos posteriores debieron de ser reconocidos para el caso concreto como una deducción autorizada, si es que el acto que da origen (la relación laboral) fue previo a la entrada en vigor de la nueva LISR.

De ahí el ejemplo de la ejecutoria 163/2022, misma que contemplaba la obligación de llevar contabilidad, en cambio previo a la entrada en vigor de la nueva LISR no existía una prohibición expresa, sin embargo, está condicionando los actos sucesivos de una relación laboral que se concretó previo a la entrada en vigor de dicha ley. Por ello considero que la SCJN se limitó a resolver exclusivamente respecto a los derechos adquiridos.

A su vez, si bien el objeto del presente documento no es presentar hipótesis de solución, considero que se debió de prever mediante reglamentación los límites de la aplicación de dicha disposición, para que en favor de la clase trabajadora se les reconociera que aquellas relaciones de carácter laboral celebradas previo a la entrada en vigor de la citada ley, y en las cuales se acordara que el medio de pago es en efectivo, no les será aplicable la limitación del uso de efectivo en cantidad de dos mil pesos, durante un periodo de transición razonable, extendiendo el ámbito de aplicación con el propósito de no condicionar los actos sucesivos derivados de una relación laboral celebrada previa a la entrada en vigor de dicha disposición.

Ahora bien, respecto a lo anterior en la ejecutoria 1458/2006 derivada del amparo en revisión, el exministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, se pronunció respecto a la teoría de las normas previamente citada y al principio de irretroactividad de la siguiente manera:

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en las teorías admitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para

interpretar el tema de retroactividad, resulta que una norma transgrede el precepto constitucional antes señalado, cuando la ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados dicha garantía individual, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule<sup>50</sup>.

Me parece atinado el argumento del entonces ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano, por el cual se hace referencia que se transgrede el principio de retroactividad cuando mediante ley se trata de modificar o alterar supuestos jurídicos y consecuencias de estos que nacieron bajo supuestos de derechos de una cuerpo normativo anterior, con independencia si es un derecho adquirido o no, estamos ante la simple ecuación de una situación jurídica que existió en el pasado, acordada y consentida, misma que tiene actos sucesivos y consecuencias en un futuro, que por la modificación en un cuerpo normativo que inclusive no es propio de su materia ahora se condicionan los actos sucesivos o sus resultados.

Como crítica hubiera sido relevante que la SCJN analizará el punto anterior, ya que únicamente se pronunció respecto a que no se actualizaba el concepto de derechos adquiridos, mismos que con la finalidad de exponer lo más relevante a continuación se transcriben dichos argumentos:

68. En cuanto a la segunda de las condiciones mencionadas, este alto tribunal ha considerado que la teoría de los derechos adquiridos es inaplicable a la materia tributaria, por las siguientes razones:

---

<sup>50</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, “*¿DETERMINAR SI EL ARTÍCULO 150 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE JULIO DE 1997, RESULTA O NO VIOLATORIA DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 123, APARTADO A, FRACCIÓN XXIX, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL?*” Amparo en revisión 1458/2006, Segunda Sala. 2006. [En línea] Consultado el 20 de julio de 2024 en: [https://bj.scjn.gob.mx/doc/sentencias\\_pub/3jRe3ngB\\_UqKst8oLIPm/%22Trabajador%20asegurado%22](https://bj.scjn.gob.mx/doc/sentencias_pub/3jRe3ngB_UqKst8oLIPm/%22Trabajador%20asegurado%22)

- En materia de minorías tributarias no opera la teoría de los derechos adquiridos, pues el legislador ordinario está facultado para modificar, incluso suprimir, tales dispensas fiscales.
- En la temática relacionada con las deducciones no se generan derechos adquiridos para deducir ilimitadamente, pues los mecanismos de aminoración de la base gravable no pueden ser ilimitados en su disfrute ni estar predeterminados en la ley de la materia.
- Si bien es cierto que el principio de irretroactividad de leyes es aplicable a la materia tributaria, también lo es que no resulta una exigencia absoluta, pues no puede tener el alcance de limitar en forma general la potestad tributaria del Estado, debido al interés social que se tiene de obtener recursos por este conducto para sufragar el gasto público.
- No puede oponerse el argumento de derechos adquiridos con la intención de que se tribute en la forma y términos en que siempre se ha hecho, pues el contribuyente nunca podrá, bajo la justificación de esa opinión, alegar que el legislador no puede modificar su obligación de pago del tributo.<sup>51</sup>

Finalmente, la SCJN determinó como infundado el argumento por el cual la actora afirma que a la emisión de esta nueva disposición vulnera el principio de irretroactividad de la norma, atendiendo a que los contribuyentes no pueden alegar tener un derecho adquirido para que se mantenga en forma permanente un régimen de deducciones específico, en virtud de que su modificación debe atender, como acontece en el presente caso, a finalidades legítimas como el fortalecimiento del control fiscal sobre la certeza y veracidad de las deducciones reportadas por los sujetos obligados al pago de la contribución de que se trata<sup>52</sup>.

Por consiguiente, nuestro máximo tribunal se limita a pronunciarse respecto a los derechos adquiridos, haciendo referencia a principio de reserva de ley, tan es el caso que derivada de esta ejecutoria como había comentado,

---

<sup>51</sup> Op.Cit.p.26

<sup>52</sup> Op. Cit. p.25-29

se publicó la jurisprudencia de registro digital 2025571 bajo el título: Deducciones fiscales en materia de impuesto sobre la renta. El legislador está facultado, por regla general, para modificar las condiciones para su procedencia, lo cual es interesante ya que desde la óptica del Estado, es atinado que se aclare las facultades de imposición, mismas que si siguen un fin y propósito para sufragar los gastos públicos cara a satisfacer las necesidades de la sociedad, sin embargo los principios de legalidad, proporcionalidad, seguridad jurídica, equidad, generalidad, entre otros; son la columna de nuestro sistema tributario, mismos que ejercen una limitante a las facultades de imperio del Estado.

A lo largo del presente documento se ha demostrado que la prohibición del efectivo atiende a una media completamente administrativa y con la finalidad de establecer mayores herramientas a la autoridad para ejercer sus facultades de revisión, por lo que la SCJN, acredita y justifica el actuar del legislativo, desvirtuando los argumentos de la actora respecto a que se configura un derecho adquirido, no obstante, nuestro máximo tribunal debió de analizar la teoría de los elementos de la norma.

En este sentido, dicha teoría se enfoca en cómo los cuerpos normativos deben ser interpretados y la importancia de establecer calidad y certeza respecto a los actos sucesivos y consecuencias en relación con el tiempo, mientras que la doctrina de los derechos adquiridos se centra en la protección y reconocimiento de los derechos personales frente a cambios legislativos. Ambas metodologías convergen para poder determinar si una norma actualiza un supuesto de redacción retroactiva y especialmente a la aplicación de dicha porción normativa.

De esta manera, se garantiza que al realizar el estudio mediante la teoría de las normas y los derechos adquiridos, se logre determinar si existe una vulneración al principio de retroactividad, por ello la SCJN atinadamente realizó el estudio a los derechos adquiridos indicando que no constituyen un derecho de permanencia absoluta, ya que de lo contrario el Estado no podría regular o modificar esos supuestos de derecho, lo cual considero correcto ya que tener una interpretación pragmática, no permitiría presentar avances y cambios a los sistemas jurídicos, sin embargo el principio de reserva de ley no es ilimitado,

aunque sea respecto a contribuciones debe de prevalecer los derechos de los contribuyentes, el interés general, la coherencia y congruencia de nuestro sistema jurídico tributario.

Por lo tanto, seguir las metodologías que proporcionen certeza a las interpretaciones de nuestro poder judicial, es de crucial importancia, por ello considero que los argumentos respecto a los cuales se desarrolló la teoría de los derechos adquiridos son genéricos, no obstante correctos en cierto modo debido a que como tal la redacción de la abrogada LISR, en su artículo 29, fracción VIII, consideraba la deducibilidad de los pagos de nómina realizados mediante numerario, sin embargo no existía una disposición expresa que lo regulara o limitara, situación distinta a la que expusimos con el caso de la conservación de la contabilidad y documentos corporativos de la sociedad, por lo que el legislador únicamente está determinado una regla de forma a el uso del efectivo, sin hacer distinción a un caso en concreto a reserva de combustibles que es un tema que merece análisis independiente.

En función de lo planteado, estoy de acuerdo con la SCJN respecto a que considera que la entrada en vigor de la nueva LISR, no vulnera los derechos adquiridos, ya que no existen valores absolutos, ahora respecto a si la medida limitante es la correcta para alcanzar la finalidad, no considero que sea la idónea y dicha premisa se desarrolla en el capítulo de proporcionalidad del presente documento. Adicionalmente, no estoy de acuerdo con la falta de desarrollo jurídico respecto a la teoría de las normas y considero que en este punto es donde la SCJN falla al ser poco clara y al no desarrollar el ámbito de aplicación, dividiendo la hipótesis normativa o supuesto de hecho, los actos sucesivos, las condiciones de aplicación y las consecuencias jurídicas, todas desde una óptica temporal.

Por ello, la SCJN debió de considerar si con la limitación del uso de efectivo se está afectando actos jurídicos que tienen actos sucesivos y consecuencias en el futuro, ya que si las partes de una relación habían acordado la dispersión de sus ingresos mediante efectivo, con anterior a la entrada en vigor de la entonces nueva LISR, se debe de atender a los efectos, ya que la medida si bien no está prohibiendo las deducciones superiores a dos mil pesos previo a

la nueva reglamentación, si se está condicionando las consecuencias de un acto pasado, por lo que no estoy de acuerdo con la resolución de la SCJN, por la cual valida el artículo 27, fracción III de la LISR, misma que no vulnera la retroactividad de su aplicación, debido a que no están considerando que los actos realizados en el pasado tienen consecuencias en el futuro y actos sucesivos sujetos a aquel que los vio nacer, por lo que la irretroactividad de la norma no solo es no aplicar una norma del presente a un hecho del pasado, sino también a las consecuencias y actos sucesivos, con independencia si es un derecho adquirido o no lo es.

En conclusión, los argumentos vertidos por la SCJN respecto a la irretroactividad de la entrada en vigor del artículo 27, fracción III de la LISR, por la cual se establece la limitante al uso de efectivo en las deducciones mayores a dos mil pesos, y por los que nuestro máximo tribunal resuelve como infundados los agravios hechos valer por la actora, tienen dos momentos, 1) los derechos adquiridos y 2) la teoría de los componentes de las normas; respecto al primer punto, concuerdo con la SCJN al indicar que no se actualiza el supuesto de derechos adquiridos en materia tributaria y específicamente para el caso que nos acontece, sin embargo no se pronuncia respecto a los actos sucesivos y consecuencias derivados de actos jurídicos previos a la entrada en vigor de la nueva disposición, por lo que atendiendo a dicho análisis concluyó que aplicar un cuerpo normativo a los actos sucesivos o consecuentes vulnera el principio de irretroactividad previsto en nuestra constitución.

## Capítulo VII

### Subsidio al empleo

Respecto a este último concepto, la SCJN mediante la ejecutoria 323/2021 analizó la constitucionalidad del subsidio al empleo, correspondiente al artículo décimo transitorio, fracción I de la Ley del Impuesto a la Renta, la actora planteó de manera general los siguientes agravios:

1. Es inconstitucional el citado artículo transitorio ya que esta disposición obliga sin justificación alguna a los empleadores a asumir una carga que corresponde cubrir al Estado, consistente en otorgar el estímulo referido.

2. No hay disposición alguna que obligue a los patrones a fondear los estímulos que otorga el gobierno federal, lo que desde luego contraviene el principio de seguridad jurídica que debe cumplir una ley, porque el Congreso de la Unión no tiene facultad para establecer obligaciones que no se contemplen en la Carta Magna<sup>53</sup>.

Me parecen relevantes los argumentos vertidos por la actora, ya que el Estado debe de considerar que al otorgar un beneficio para los trabajadores como lo es el subsidio, no debe afectar la esfera jurídica de sus empleadores, ya que se puede ver mermado el objetivo, al establecer cargas administrativas y fiscales a los sujetos pasivos de la relación tributaria, por la implementación de políticas extrafiscales, los cuales no son los sujetos sobre los cuales recae el beneficio.

En este sentido, el artículo transitorio en cuestión indica lo siguiente:

Artículo décimo. Se otorga el subsidio para el empleo en los términos siguientes:

I. [...]

En los casos en que el impuesto a cargo del contribuyente que se obtenga de la aplicación de la tarifa del artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta sea menor que el subsidio para el empleo mensual obtenido de conformidad con la tabla anterior, el retenedor deberá entregar al contribuyente la diferencia que se obtenga. El retenedor podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros las cantidades que entregue a los contribuyentes en los términos de este párrafo. Los ingresos que perciban los contribuyentes derivados del subsidio para el empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> Op. Cit. p. 29-31.

<sup>54</sup> Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación, 11 de diciembre de 2013.

De la disposición anterior, considero que el legislativo no previó el principio de equidad y de igualdad en la disposición previamente citada, ya que equipara al contribuyente y al Estado, siendo obligado ahora el gobernado a proporcionar los recursos necesarios para realizar el pago de la diferencia para alcanzar a pagar la cantidad determinada del subsidio al empleo, lo cual me parece una decisión arbitraria y completamente inequitativa.

Por lo anterior, resulta relevante atender al siguiente criterio establecido por la Primera Sala de la SCJN, bajo el registro 163862, en materia constitucional, administrativa, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, septiembre de 2010, página 177 que indica lo siguiente:

CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SI SU ESTABLECIMIENTO ES OTORGADO A TÍTULO DE BENEFICIO, LES RESULTA APLICABLE LA GARANTÍA GENERAL DE IGUALDAD.

Existen ejemplos de conceptos acreditables establecidos a título de beneficio, con el propósito de influir en algún aspecto considerado indeseable, de conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, que pretenden obtener algún fin específico de carácter extrafiscal. De manera que este tipo de conceptos acreditables, otorgados por razones no estructurales, frente a la contribución en concreto o frente al sistema tributario, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, y pueden suscribirse entre los que se han denominado "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social.[...]. En tal virtud, las normas que establecen dichos conceptos no tienen por qué juzgarse a la luz del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo. [...] Sin embargo, lo anterior no implica que las

normas que establezcan dichos conceptos acreditables escapen al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quiénes pueden contar con tal beneficio y su implementación "selectiva", excluyendo o incluyendo a determinados sectores o personas, desde luego puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde a la garantía general de igualdad, y no a la de equidad tributaria.

Del criterio anterior se desprende, la justificación e internacionalidad que debe de tener el legislador al momento de llevar a cabo la aplicación de beneficios, mismos que atienden a conferir preferencias o reducción en el pago de tributos, por lo que en mi opinión es una medida loable el hecho de establecer un subsidio al empleo en favor de los trabajadores, nuevamente estamos ante un error de ejecución, ya que si efectivamente el legislador tenía la intención de establecer dichos límites no debió de trasladar dicha obligación al empleador, con independencia de la posibilidad de acreditamiento, la realidad es que está imponiendo una multiplicidad de cargas administrativas y de carácter fiscal que previo a la entrada en vigor no existían.

Adicionalmente, me parece correcto lo mencionado en la cita tesis aislada que indica: desde luego puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde a la garantía general de igualdad, y no a la de equidad tributaria, ya que el beneficio, estímulo o en este caso subsidio atiende a la generalidad, más no a un grupo determinado como lo fuera la equidad, sin embargo me parece contradictorio que el estímulo goce del principio de generalidad al ser aplicado para todos los trabajadores pero la carga de flujo y de liquidez no provenga el sujeto activo que es el Estado, sino por el contrario del empleador, lo que en mi opinión condiciona la administración y la propia obtención de ingresos de las empresas.

En este orden de ideas, si bien la propia fracción I, del citado transitorio, indica que se podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta a cargo, la realidad es que el empleador está teniendo una erogación en un lapso de tiempo que no tenía prevista, lo que condiciona el flujo y su liquidez, lo que a mi perspectiva conlleva las siguientes consecuencias:

1. Carga administrativa y contable. - El empleador deberá de calcular y llevar el orden de los asientos correspondientes al subsidio al empleo, por lo que generará llevar más control y mantener la documentación correspondiente que de materialidad a los futuros acreditamientos por dichos conceptos, situación que antes no existía.
2. Liquidez. - Es evidente que el mayor problema tal y como menciona la actora en el amparo en revisión 323/2021, es que el empleador debe asumir una carga que no le corresponde atendiendo a que es el Estado quien otorgó el subsidio y por ende la media condiciona los recursos del empleador, en un lapso de tiempo con independencia del acreditamiento que se efectúa posteriormente a la erogación.
3. Sustento jurídico.- Ahora el empleador deberá de llevar un orden de las cuentas que corresponden al pago de salarios y además de cuales atienden al subsidio al empleo, mismo que estará sujeto a ser acreditado, sin embargo tendrá que soportarlo con comprobantes, recibos y en general documentos que doten de materialidad para soportar que efectivamente dichas cantidades corresponden a las diferencias pagadas en favor del subsidio, y en el caso de que la autoridad realice alguna facultad de revisión se logre soportar dichas cantidades, situación que antes no era necesario.

Por ello considero, que si bien la finalidad es realmente buena, la ejecución es realmente mala, porque el legislador determinó que el empleador debe cubrir con sus propios ingresos las diferencias, me parece una medida completamente irracional debido a que la liquidez de una empresa es completamente variable al modelo de negocio y área correspondiente, ya que el flujo de efectivo permite operar, adquirir mercancías, servicios, realizar pagos y en general solventar la actividad económica que genera el ingreso sujeto al pago de contribuciones, mismas que a través de pagos provisionales se van anticipando, sin embargo condicionar el flujo y liquidez de los empleadores a través de medidas como la antes mencionada, es el reflejo de una mala calidad legislativa.

Ahora atendiendo a la resolución de la SCJN, respecto a dicho punto, se resolvió que los pagos que realicen los empleadores por concepto de diferencias

en el subsidio para el empleo tendrán efectos temporales sobre su patrimonio, en tanto que el precepto legal de que se trata autoriza la recuperación de tales erogaciones a través del acreditamiento del monto correlativo frente al impuesto sobre la renta causado, así como que el artículo transitorio en cuestión, considera que los empleadores no habrán de soportar en su patrimonio el pago del subsidio para el empleo, al tener la certeza de poder recuperar el monto pagado a sus trabajadores<sup>55</sup>.

Lo anterior me parece sorprendente, ya que la SCJN resolvió que el Estado se puede apalancar con los ingresos de los contribuyentes, inclusive citan el precedente bajo el registro 160740, el cual indica que se puede llegar a solicitar mediante pago de lo indebido el saldo a favor que resulte de aplicar el sistema de acreditamientos del impuesto sobre la renta<sup>56</sup>, lo que me resalta, debido a que el otorgamiento de un subsidio a la clase trabajadora le está imponiendo unas cargas administrativas a mi parecer excesivas al empleador, ya que en ocasiones las solicitudes de devolución del pago de lo indebido, la autoridad requiere información adicional para determinar las cantidades a devolver, situaciones que no debería de estar aconteciendo ya que la lógica fue otorgar un subsidio pero que lo pague otro contribuyente para que después el Estado lo reconozca y permita el acreditamiento.

Considero que la resolución de la SCJN, respecto a este punto, es ambigua, genérica y no atende a la finalidad era otorgar un subsidio, no se debió de solventar mediante cargas adicionales a los empleadores, nuevamente estamos ante una mala ejecución de finalidades que al menos en este supuesto es algo que considero noble, pero no siempre el fin justifica a los medios, las cargas administrativas y de liquidez no deben de ser tomadas a la ligera, con independencia de que el Estado sea quién finalmente termine absorbiendo las cargas económicas, la realidad es que no es del todo cierto, ya que el empleador está prescindiendo de dichos ingresos que pudieran ser utilizados para su modelo de negocio y generar utilidades o ingresos adicionales, pero por el contrario son erogados para cubrir el subsidio que obliga el Estado a cubrir,

---

<sup>55</sup> *Op. Cit.* p 31.

<sup>56</sup> *Op. Cit.* p 32 y 33.

cuando la verdadera realidad es que es el Estado quién debería de brindar los medios y no el contribuyente.

En conclusión, no comparto la determinación de la SCJN, ya que el cuerpo normativo carece de la certeza jurídica necesaria para definir con claridad los sujetos sobre los cuales recae la obligación tributaria. Además, considero que la medida es desproporcionada, pues al depender de los ingresos del contribuyente, el Estado no toma en cuenta la importancia de la liquidez y afecta directamente su capacidad contributiva. La aplicación generalizada de esta disposición ignora que el sujeto pasivo debe aportar en función de sus ingresos, ya que, en la práctica, se le priva de una parte de ellos al destinarlos al cumplimiento de esta obligación fiscal. Desde mi perspectiva, esta afectación no se compensa adecuadamente con el mecanismo de acreditamiento previsto en la norma.

Finalmente, considero que la intención y finalidad son las correctas pero la forma y medios que garantizan su ejecución no pueden ser tomados a la ligera; la SCJN tuvo la oportunidad de realizar un examen más exhaustivo respecto a las implicaciones y consecuencias de la aplicación de dicho transitorio, sin embargo con la finalidad de atender a las exigencias políticas y fiscales, justificó la modificación, restricción y en general los cambios a la legislación, resolviendo como infundados los argumentos de la actora.

## Capítulo VIII

### Conclusiones

Las conclusiones vertidas en el presente documento están encaminadas a criticar y opinar respecto a la ejecutoria 323/2021, misma que fue analizada en todo el documento y de la cual se desprende la jurisprudencia 2025572, sobre la cual versa el análisis respecto a la proporcionalidad y en general la vulneración a los principios medulares de nuestro sistema jurídico tributario.

La SCJN, resolvió como infundados los argumentos de la actora, mismos que también pudieron haber sido más exhaustivos, de conformidad con la información que tuvimos a nuestro alcance, sin embargo es muy cuestionable la posición que tuvo la ministra Ana Margarita Ríos Farjat, en el entendido de que

la justificación que engloba este proyecto es el principio de reserva de ley y las facultades que tiene la autoridad para reglamentar en materia tributaria, con independencia de los derechos adquiridos, la imposición de cargas administrativas y fiscales adicionales, la prohibición del uso de efectivo en cantidades que no son actualizables, entre otros; todo atendiendo a una política de fiscalización, contraria a brindar equidad a los grupos sociales que viven en la informalidad, por situaciones y realidades de carácter macroeconómico y social de amplio estudio.

Asimismo, me percaté que en gran medida nuestro sistema jurídico está sustentado en políticas de persecución de carácter inquisitivo, me es cuestionable si los objetivos buscados y la finalidad se puede llevar a cabo de medios idóneos que propicien el cumplimiento de los contribuyentes, doten de certeza jurídica los ordenamientos, no se cuestione la vulnerabilidad de los principios rectores y se atienda a la problemática, en el análisis de proporcionalidad, analice la aplicación de estímulos o incentivos que fomenten el uso de medios electrónicos de pago y no por ende que prohíban, limiten o restrinjan, de ahí la importancia de que nuestro Poder Legislativo haga conciencia de la meta alcanzar, ya que si el objetivo es proporcionar al Estado de mayores elementos para fiscalizar y por ende obtener mayores ingresos para sufragar el gasto público, a corto plazo se obtendrán los resultados esperados pero a largo plazo genera mayor informalidad, desconfianza y se vicia de fondo la conciencia ciudadana.

Respecto al análisis de proporcionalidad, considero que la SCJN no analizó el cúmulo de metodologías, fuentes y en si la problemática ya que no estudio que a la entrada en vigor de dicho cuerpo normativo se podría estar atentando contra la equidad, debido a que no se puede establecer medidas como si todos los gobernados estén en la misma igualdad de circunstancias y más aún cuando según datos del INEGI ya citados en este documento, el 55.4% de la población en México en el 2022, pertenece al sector informal, esto quiere decir que no necesariamente la medida atiende a una necesidad real, en el contexto de nuestro país.

A su vez, una de mis principales críticas respecto a la proporcionalidad es que no se realizó el test de proporcionalidad, por lo que considero que no estuvo correcto que nuestro máximo tribunal no implementará los medios que dotaran de mayor certeza sus argumentos, considerando la necesidad, finalidad, idoneidad y en si la proporcionalidad de la entrada en vigor del supuesto jurídico, misma que una de ellas es que se haya fijado una cuota de limitación a dos mil pesos, cuestión que va en contra de la congruencia de nuestro sistema ya que actualmente tenemos disposiciones en materia de prevención de lavado de dinero calculadas en salarios mínimos ahora unidades de medida de actualización, que permiten justamente mantener actualizadas las cantidades, cuestión que una cuota no logra.

A pesar de lo anterior, respecto al principio de proporcionalidad, concuerdo con la SCJN, en lo conducente a que la introducción de la limitante del uso de efectivo, no propicia un incremento artificial de la base gravable y por ende al presentarse mecanismos alternativos para realizar pagos superiores a dicha cantidad, únicamente se está imponiendo una regla de forma, sin que esto vulnere la capacidad contributiva de los contribuyentes, lo que concierne atinado más no absoluto, la SCJN debió de analizar todos los elementos que convergen a la aplicación de esta política fiscal, por lo que sostengo la opinión de que no es la media idónea para alcanzar la finalidad.

Ahora bien, respecto al principio de seguridad jurídica, me pareció muy interesante ya que, la falta de una correcta técnica legislativa, conlleva consecuencias de derecho muy relevantes, por ello como primer resolución respecto al pronunciamiento de la SCJN, en función de este mencionado principio considero que su argumentación tenía como propósito justificar la nueva disposición sin considerar mayores elementos que brindarán seguridad y certidumbre a su resolución, mismos que son la estabilidad de la norma, interdicción de la arbitrariedad y la jerarquía de las normas.

En mi opinión la SCJN, evitó entrar al fondo de la disposición y únicamente se pronunció respecto a la interpretación literaria del artículo, 51 fracción V, de la LFT, por la cual no considera que la palabra “acostumbrados” derive de la idea principal que es la entrega misma del salario, sino de la fecha y lugar

establecidos, por lo que no existe antinomia ni contraposición entre la nueva disposición prevista en el LISR y la LFT. En este orden de ideas, estoy de acuerdo con la determinación de la SCJN, sin embargo, es evidente que la falta de una correcta redacción legislativa deja en estado de incertidumbre jurídica a los gobernados.

Asimismo, nuestro máximo tribunal fue bastante genérico respecto a los argumentos realizados, por lo que no analizó el estado de arbitrariedad que generó la redacción de los artículos, así como estudiar el principio de especialidad de la ley, misma que opera en cuestiones laborales, por lo que a través de la interpretación de la LFT, se resolvió que era infundado la pretensión de la actora que afirmaba que a la entrada en vigor de la nueva LISR, se vulneraría el principio de seguridad jurídica por cambiar el modo acostumbrado de pago, en función a lo previsto en la LFT.

Estoy de acuerdo con la resolución de la SCJN, ya que una vez que aclaró el alcance de la disposición de la LFT, se acredita que no existe una contraposición entre ambas normas, no obstante nuestro máximo tribunal debió de realizar una mayor argumentación, considerando el elemento positivo que es la certeza y el negativo que conlleva la arbitrariedad que deja a disposición de las autoridades la aplicación y la interpretación de la misma; de ahí la importancia de realizar un análisis más exhaustivo y completo.

Por otro lado, respecto al principio de irretroactividad de la norma, concluyó que la SCJN, debió de considerar que a la limitación del uso de efectivo, se afectan actos jurídicos que tienen consecuencias en el futuro, es decir no necesariamente la aplicación retroactiva es la regulación de un acto en el pasado con una disposición en el presente, lo cual atinadamente la SCJN resolvió de esta manera, indicando que de conformidad con la teoría de los derechos adquiridos, no se actualiza dicho supuesto; sin embargo atendiendo a la teoría de normas, debió de considerar que los actos sucesivos derivados de una relación laboral previo a la entrada en vigor de la nueva LISR, podrían verse condicionados y por lo tanto se está aplicando retroactivamente una disposición a las consecuencias de una relación contractual.

Por lo que atendiendo a dicho análisis concluyó que aplicar un cuerpo normativo a los actos sucesivos o consecuentes vulnera el principio de irretroactividad previsto en nuestra constitución, al aplicar una disposición del presente a consecuencias y actos sucesivos acordados en el pasado, pero con efectos en el futuro.

Por último respecto al análisis realizado del transitorio de la LISR, correspondiente al subsidio al empleo concluyó que la SCJN, no debió de resolver como infundados los argumentos de la actora, ya que si bien la finalidad es proporcionar mayor liquidez a los trabajadores, la solución no puede ser atender contra la capacidad contributiva de los empleadores, afectando el flujo e imponiendo cargas administrativas y fiscales por la generación de un supuesto de derecho que no les atañe a los empleadores, mismos que podrían ocupar dicha liquidez para operar su negocio y generar mayores ingresos, por lo que establecer que el empleador sea quien cubra el estímulo en favor del Estado, es incongruente, con independencia de la posibilidad de realizar el acreditamiento correspondiente.

Todos los argumentos anteriores, se derivan de un análisis jurídico elaborado en función de la ejecutoria 323/2021, de la cual se desprende la jurisprudencia 2025572, objeto de estudio del presente trabajo, y de la cual se derivan la multiplicidad de argumentos, correspondientes a criticar y resaltar las determinaciones de la SCJN; por este motivo concluyó que los agravios hechos valer por la actora no fueron estudiados por nuestro máximo tribunal de una manera exhaustiva, ya que la finalidad de la política fiscal y de recaudación prevaleció ante todos los argumentos de la actora, por lo que en múltiples ocasiones la SCJN hace referencia a que con la entrada en vigor de la entonces nueva LISR, en lo que respecta al artículo 27 fracción III y al décimo transitorio, se justifica suprimir, modificar y establecer condiciones para la deducibilidad en cantidades erogadas en efectivo mayores a dos mil pesos, bajo el principio de reserva de ley.

En este sentido, me parece contradictorio que la SCJN indique que no se configura la teoría de los derechos adquiridos debido a que no son absolutos y por ende no existe una antinomia o contradicción entre la LFT y la LISR, sin

embargo a lo largo de ejecutoria, el argumento primordial de nuestro máximo tribunal era la finalidad de fiscalización y de brindar herramientas a las autoridades administrativas, por lo que el resto de los argumentos necesarios como el test de proporcionalidad, o analizar la teoría de las normas, o la arbitrariedad; no fueron considerados en el proyecto, situación que desde mi punto de vista es el reflejo de un incorrecto estudio y análisis, ya que no atiende a la búsqueda de la verdad, sino de soportar la política fiscal correspondiente.

Concluyó, que la SCJN tuvo razones válidas en resolver como infundados los argumentos respecto a la proporcionalidad y seguridad jurídica con muchas áreas de oportunidad y de estudio que debieron de realizarse, a su vez atendiendo a la irretroactividad y lo conducente al artículo décimo transitorio considero que el estudio realizado es genérico y no justifica resolver como infundados dichos conceptos.

## Bibliografía

- I. Martínez Gutiérrez Javier. "Deducciones autorizadas para efectos del I.S.R. Sexta edición, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2002, p. 35.
- II. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Diario Oficial de la Federación, 1 de abril de 2024.
- III. Sentencia de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, recaída en amparo en revisión 323/2021. p. 13.
- IV. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Vallejo Montañó Virgilio, "Manual de Derecho Tributario, Primera Edición, México, Editorial Tirant Lo Blanch, 2021, p.48.
- V. Reducción de uso de efectivo e inclusión financiera [en línea]: México, 2016, [Fecha de consulta: 20 de marzo 2024]. Disponible en: [https://imco.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/2016-Reduccion\\_uso\\_efectivo-Documento\\_completo.pdf](https://imco.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/2016-Reduccion_uso_efectivo-Documento_completo.pdf).
- VI. INSITECH. "Suecia podría ser el primer país sin dinero en efectivo según expertos". [En línea]: México, [Fecha de consulta: 23 de marzo de 2024]. Disponible en: <https://go.insitech.com.mx/suecia-podria-ser-el-primer-pais-sin-dinero-en-efectivo-segun-expertos/>.
- VII. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Pleno. Volúmenes 199-204, primera parte, p. 144.
- VIII. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Bertha Graciela Pompa García, Op. Cit. p. 36.
- IX. Instituto Nacional de Estadística y Geografía, "Medición de la economía informal", [En línea]: México, p. 2. [Fecha de consulta 20 de marzo de 2024]. Disponible en: <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/boletines/2023/MDEI/MDEI2022.pdf>.
- X. Vid, "Los fines extrafiscales y los principios constitucionales tributarios", Revista Lex, agosto de 1997, número 26, p.6.
- XI. Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, "Manual de Derecho Tributario". México, Editorial Porrúa, 2005, p.44.
- XII. LOS NÚMEROS DEL ANUARIO ESTADÍSTICO DE CINE MEXICANO 2023, [en línea]: México: 2023, [fecha de consulta 19 de mayo de 2024]. Disponible en: <https://www.imcine.gob.mx/Pagina/Noticia/los-numeros-del-anuario-estadistico-de-cine-mexicano-2023>.

- XIII. Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, Diario Oficial de la Federación, 17 de octubre de 2012.
- XIV. LA INFLACIÓN ACUMULADA EN MÉXICO DEL 2000 AL 2024 ES DE 116.85%: CONCANACO SERVYTUR. [en línea]: México: 16 de mayo de 2024, [fecha de consulta 20 de mayo de 2024]. Disponible en: <https://www.concanaco.com.mx/prensa/comunicados/la-inflacion-acumulada-en-mexico-del-2000-al-2024-es-de-116-85-concanaco-servytur>.
- XV. IBARRA Olgúin, Ana María. “Discriminación piezas para armar”. Primera Edición, México, Centro de Estudios Constitucionales SCJN. Febrero 2021, p. 147 y 148.
- XVI. F.A. HAYEK. “Camino de Servidumbre”. Edición definitiva, España, Unión Editorial S.A., 2008. p.199.
- XVII. MAQUIAVELO Nicolás, “El Príncipe”. Primera reimpresión 2016, México, Editores Mexicanos Unidos S.A, 2016.
- XVIII. PÉREZ Ayala José Luis y GÓNZALEZ Eusebio, “Derecho Tributario I” Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994. p. 40.
- XIX. PÉREZ Bermejo, Juan Manuel, “Coherencia y sistema jurídico”, Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 206 y 207.
- XX. Ley Federal del Trabajo, Diario Oficial de la Federación. 2013.
- XXI. Proyecto de Innovación Plataforma gramatical de enseñanza de español como lengua extranjera”. Universidad Complutense de Madrid. [Fecha de consulta: 28 de junio de 2024] Disponible en: <https://www.ucm.es/plataformaele/conjuncion#:~:text=%E2%80%9CLas%20conjunciones%20coordinantes%20disyuntivas%20son,variantes%20de%20una%20misma%20realidad>.
- XXII. Lynch, Lipez, and Barron, “KEVIN CONNOR CHRISTOPHER CONNOR JAMES ADAM COX MICHAEL FRASER ROBERT MCNALLY v. OAKHURST DAIRY DAIRY FARMERS OF AMERICA INC (2017)”, FindLaw, [En Línea], Estados Unidos de América, Consultado el 20 de junio del 2024 en: <https://caselaw.findlaw.com/court/us-1st-circuit/1852572.html>.
- XXIII. CABRERA Valentín Orlandy, “La importancia del uso de la “coma” en el entorno jurídico”, [en línea]: México: 10 de febrero de 2024, [fecha de consulta 22 de junio de 2024]. Disponible en: <https://es.linkedin.com/pulse/la-importancia-del-uso-de-coma-en-el-entorno-jur%C3%ADdico-orlandy>.
- XXIV. Vid. su artículo El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria, en Principios constitucionales tributarios, Universidad de Salamanca, 1993, p.33.

- XXV. Tribunales Colegiados de Circuito, Volumen 109-114. Sexta Parte. IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEDUCCIÓN DE CUOTAS AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. INSTITUCIONES DE SEGUROS. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época. p.94.
- XXVI. Tribunal Colegiado de Circuito, “ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN”. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. p. 2788.
- XXVII. RODRÍGUEZ Lobato Raúl, “Derecho Fiscal”. Segunda edición. México. Oxford University Press, 2009. p.45.
- XXVIII. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Volumen 145- 150. Primera Parte. DERECHOS ADQUIRIDOS Y EXPECTATIVAS DE DERECHO, CONCEPTO DE LOS, EN MATERIA DE RETROACTIVIDAD DE LEYES. Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época. p.53.
- XXIX. Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Amparo en revisión 163/2022”, México. [En línea] Consultado el 1 de julio del 2024 en: [https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento\\_dos/2022-06/AR-163-2022-10062022.pdf](https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2022-06/AR-163-2022-10062022.pdf).
- XXX. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. “RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.”. Novena Época, Semanario Judicial de la Federación. Octubre 2001, p.16.
- XXXI. Suprema Corte de Justicia de la Nación, “¿DETERMINAR SI EL ARTÍCULO 150 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE JULIO DE 1997, RESULTA O NO VIOLATORIA DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 123, APARTADO A, FRACCIÓN XXIX, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL?” Amparo en revisión 1458/2006, Segunda Sala. 2006. [En línea] Consultado el 20 de julio de 2024 en: [https://bj.scjn.gob.mx/doc/sentencias\\_pub/3jRe3ngB\\_UqKst8oLIPm/%22Trabajador%20asegurado%22](https://bj.scjn.gob.mx/doc/sentencias_pub/3jRe3ngB_UqKst8oLIPm/%22Trabajador%20asegurado%22).