

El derecho al mínimo vital tributario en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

The right to the minimum vital tax in the jurisprudence of the Supreme Court of Justice of the Nation

Mauricio Estrada Avilés

 <https://orcid.org/0009-0001-3802-8979>

Universidad Panamericana. México
Correo electrónico: 0172167@up.edu.mx.

Publicación: 28 de octubre de 2024

DOI: <https://doi.org/10.22201/ijj.24484881e.2025.52.19179>

Resumen: El mínimo vital es un instituto jurídico que encuentra su origen en el derecho a la subsistencia esencial pero que, con posterioridad, es extendido al goce del mayor nivel de bienestar económico y cultural, tanto individual como colectivamente hablando.

El propósito del presente análisis es precisar los matices del mínimo vital en materia impositiva para discernir si lo resuelto por el máximo tribunal, respecto a la previsión normativa contenida en el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que limita las deducciones personales de las personas físicas, cumple o no con el respeto a este postulado, en términos de los derechos humanos predicados por la Constitución de la República.

Palabras clave: derecho a la subsistencia, mínimo vital, poder tributario, impuesto sobre la renta, deducciones personales.

Abstract: The vital minimum is a legal institute that finds its origin in the right to essential subsistence but that, subsequently, is extended to the enjoyment of the highest level of economic and cultural well-being, both individually and collectively speaking.

The purpose of this analysis is to specify the nuances of the vital minimum in tax matters to discern whether what was resolved by the highest Court, with respect to the regulatory provision contained in the last paragraph of article 151 of the Income Tax Law, which limits the personal deductions of natural persons, whether or not it complies with respect for this postulate, in terms of the human rights established by the Constitution of the Republic.

Keywords: right to subsistence, vital minimum, tax power, income tax, personal deductions.

Sumario: I. Introducción. II. El derecho al mínimo vital o a la subsistencia y el mínimo vital en materia tributaria. III. Delimitación de los temas tratados en la ejecutoria. IV. Análisis crítico de la tesis en estudio. V. Referencias.

I. Introducción

El mínimo vital es un concepto cuya construcción ha correspondido esencialmente a la labor jurisdiccional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha determinado que su derivación en el contexto tributario proviene de la consabida fracción IV, del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En la anterior tesis, tenemos que se trata de una figura que ha permeado gradualmente en el sistema jurídico mexicano, si bien con inspiración inicial en el derecho extranjero, lo cierto es que sus características y ámbito de aplicación han adquirido carta de naturalización propia en el ordenamiento jurídico nacional, a tal grado que su identidad en la actualidad es medularmente doméstica.

Con base en lo anterior, el propósito del presente análisis es precisar los matices que el mínimo vital tiene, a efecto de concluir si resulta legítima o no, la posición que el más alto tribunal de la nación adoptó respecto a la *regularidad constitucional* del límite a las deducciones personales previsto por el último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta;¹ a la luz de la correlativa obligación de respeto, promoción y salvaguarda de la prerrogativa fundamental de los pagadores de impuestos, para no contribuir al sostenimiento económico de las cargas públicas cuando no encuentren garantizado un minúsculo de medios de esa naturaleza que les aseguren la atención de sus necesidades más elementales.

En ese orden de ideas, para efectos del impuesto sobre la renta, las deducciones pueden conceptualizarse como las erogaciones que la ley dispone se podrán disminuir de los ingresos acumulables, a efecto de de-

¹ En efecto, la materia del presente documento lo constituye precisamente el criterio contenido en la jurisprudencia de rubro: “RENTA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL”. Tesis 2a./J. 27/2017 (10a.) (2017). *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, libro 40, t. II, marzo de 2017, p. 821.

terminar la base sujeta a tributación, siempre y cuando cumplan los requisitos correspondientes.

Tratándose del correlativo tributo, para las personas físicas, la mecánica de esta contribución distingue diferentes clases de ingresos, en función de la fuente de la cual provienen —lo que se conoce como estructura cédular—, en ese sentido, el contribuyente acumulará los ingresos que obtenga por cada uno de esos tipos previstos, en términos de las disposiciones legales aplicables, descontando las deducciones específicas que, en su caso, estén señaladas para cada categoría.

Sin embargo, adicionalmente a lo anterior, la persona interesada, al final del ejercicio, cuando presente su declaración anual, podrá disminuir de esa acumulación, los conceptos indicados en el mencionado artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que consisten medularmente en:

- a) Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios;
- b) Los gastos de funerales;
- c) Los donativos no onerosos ni remunerativos;
- d) Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación;
- e) Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente por la persona contribuyente;
- f) Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social;
- g) Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando esta sea obligatoria,
- h) Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

Cabe precisar que, hasta el ejercicio de 2013, la Ley del Impuesto sobre la Renta entonces vigente, además de establecer requisitos específicos para cada una de las deducciones personales que los contribuyentes podían aplicar, fijaba límites máximos de deducibilidad para cada una de ellas, en su caso.

Sin embargo, con motivo de la reforma hacendaria de 2014, la respectiva legislación rentística derivada de esta adiciona un límite global para todas

ellas, actualmente por el equivalente a la cantidad que resulta menor entre *cinco veces el valor anual* de la unidad de medida y actualización o el *15 % del total de los ingresos* del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto.

II. El derecho al mínimo vital o a la subsistencia y el mínimo vital en materia tributaria

Si bien es reconocido como una prerrogativa humana fundamental que las personas cuenten con un mínimo de recursos que les garanticen su propia subsistencia, tanto en lo material como cultural o espiritual; lo cierto es que frecuentemente las constituciones modernas no lo tratan expresamente como un derecho autónomo, sino que está admitido y, por ende, protegido, asociándolo a algún otro que sí lo esté, como pueden ser los correlativos a la vida, educación, trabajo, salud, seguridad social, vivienda, entre otros más, aunque mayoritariamente supeditado a cualquier derecho de carácter prestacional de los que están previstos dentro del estado social de derecho.²

No obstante, los ordenamientos jurídicos que textualmente no lo contemplan, de ninguna manera significa que tal prerrogativa no encuentre cabida al interior de aquellos, ya que, en estos casos, la labor jurisdiccional de los órganos encargados de la impartición de justicia lo han introducido para su debida observancia y, cuando así ha sucedido, es que eventualmente ha logrado la plena emancipación de los derechos a los cuales ha sido conec-tado, medularmente de los conocidos como los de clase, relativos a los traba-jadores asalariados, así como a los titulares de la seguridad social.³

² Aquí también vale la pena enfatizar que, el derecho en comento es conocido con dife-rentes denominaciones, como derecho a la subsistencia, a la supervivencia, al mínimo vital, a recursos mínimos garantizados, a una renta mínima ciudadana, o renta mínima de inserción. Sin embargo, pese a la multiplicidad de definiciones, puede advertirse una postura coinci-dente, que consiste en que el fundamento de este derecho está constituido por los principios de dignidad humana y solidaridad social (Duque, S. P., Duque, M. y González, P., 2019, pp. 80-95).

³ El anterior aserto no pierde de vista que, el derecho aquí glosado ostenta su reconoci-miento expreso en sendos documentos internacionales, tales como la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948), la cual mandata que los trabajadores habrán de percibir una remuneración equitativa y satisfactoria de sus necesidades individuales y las de su familia e, igualmente y con más amplitud, señala que toda persona tiene derecho a un nivel de vida digno que le asegure a ella y a su núcleo familiar el mayor bienestar, la salud, el vestido, la

Respecto a la caracterización de este derecho al mínimo vital o a la subsistencia, podemos señalar que, en términos generales, puede ser entendido como la protección que obligadamente el Estado debe procurar a las personas que no estén en aptitud de proveerse, por ellas mismas, los medios indispensables para subsistir o un minúsculo de condiciones de vida digna, a través de asignaciones económicas directas o la prestación material de servicios sociales de asistencia.

Con arreglo en la anterior, de forma análoga al bosquejo formulado hasta el momento, la doctrina jurídica ha sido prolija en la elaboración de definiciones en torno a este instituto, en el contexto tributario; así, a pesar de que se trata de un término que recientemente se ha revalorado en los distintos sistemas jurídicos, aunque es de señalar que, no obstante, se le llega a conocer con diferentes denominaciones —entre las que se encuentran *mínimo exento*, *mínimo no sujeto a imposición* o *mínimo no imponible* (Arciniega, 2014, p. 106)— lo cierto es que todas aluden a características constantes que le confieren ya una identidad plenamente delimitada.

Pérez de Ayala (1997) sostiene que el mínimo tributario es la “exoneración de aquellos recursos que se estima son de primera necesidad, por el hecho de ser persona, y sobre los que el impuesto no debe recaer” (p. 346).

Queralt (2004) entiende por la figura en comento “la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen [impositivo], ya que se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular” (p. 110).

A su vez, Pauner (2001) apunta que el mínimo exento “responde a la prohibición constitucional de considerar como expresión de capacidad contributiva aquellos ingresos que son apenas suficientes para las necesidades elementales de la vida, lo que responde al principio de justicia” (p. 270).

En una expresión cualitativamente superior del concepto en comento, Moschetti (citado por Amatucci, 2001) agrega que el mínimo exento no es un mínimo vital para lograr la supervivencia, más bien, un “mínimo para la existencia libre y digna, y no sólo para el contribuyente sino para la familia entera” (p. 270).

Cencerrado (citado por Pauner, 2001), respecto al mínimo exento lo concibe como “el requerimiento constitucional de justicia tributaria que,

alimentación, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios para lograr esta finalidad; en estos dos extremos también se pronuncia el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (1966) (Escobar, G., 2012, pp. 1582-1584).

ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer este del elemento básico que le sirve de fundamento, y correlativamente, exime legítimamente el deber de contribuir a los titulares de la riqueza” (p. 167).

De las construcciones conceptuales que anteceden, es factible inferir los siguientes elementos comunes en cada una de ellas, lo que, sin lugar a duda, proporciona individualidad al mínimo vital, en los siguientes términos:

- a) El mínimo vital es un umbral de recursos económicos no afecto a tributación alguna, sino a condición de que exceda un límite de riqueza que permita al sujeto, siempre una persona física, solventar sus necesidades en lo individual y en lo familiar, cuando esto último se actualice en un caso dado;
- b) El concepto evolucionó, de ser considerado como una porción mínima destinada a la salvaguarda de la existencia misma de la persona, a un instituto que pugna por asegurarle niveles de vida dignos, dentro de los cuales pueda desempeñarse con total autonomía, libertad y en aptitud de realizar con plenitud su particular proyecto de vida.
- c) El mínimo vital se traduce en un límite infranqueable a la potestad tributaria del Estado, a quien le está vedado imponer contribución alguna sobre la porción económica que lo constituya.

De los análisis realizados a las cualidades intrínsecas del mínimo vital, puede surgir duda en cuanto si esta figura se desenvuelve entre los extremos de una *no sujeción*, o bien, de una *exención*.

Tratándose de la no sujeción o *no imposición*, cabe señalar que, en dicho supuesto, el sujeto se mueve fuera de las fronteras del hecho imponible,⁴ de tal suerte que su persona, actos o actividades no están previstos como presupuestos para detonar alguna obligación tributaria a su cargo.

Por otro lado, la exención tributaria hace hincapié en una *situación de excepción* en el pago de un tributo. Al respecto, Uresti (2016) expresa que

⁴ Vale la pena recordar que el hecho imponible es la hipótesis normativa que comprende el cúmulo de circunstancias a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal; mientras que el hecho generador es el evento verificado en la realidad, que, de encuadrarse en lo previsto abstractamente dentro del hecho imponible, origina concretamente la obligación impositiva. (Ortega, C. A., 2009, pp. 67-71)

La exención es un escape a la regla general de tributación mediante la cual se sustrae de la materia imponible una parte, con propósitos específicos como el fomento al ahorro, a la reinversión, o alguna actividad en especial que puede ser productiva, cultural, deportiva, asistencial, etc. La exención, constituye una regla de excepción que tiene por objeto conceder el privilegio de no pagar el gravamen (p. 232).

Como es de advertir, mientras en la no sujeción, no hay obligación tributaria que cubrir, en la exención sí, solamente que se releva de su cumplimiento o pago a los beneficiarios, siempre que no sean concedidas exclusivamente a favor de persona determinada y estén consignadas en ley. Cabe acotar que, para un sector doctrinal, separar a una generalidad de la obligación de tributar no califica auténticamente como exención, solamente lo serán aquellas que concedan privilegios, propios o particulares, y en forma determinada. Sin embargo, la teoría fiscal admite cabalmente la noción de exención para el primer supuesto señalado.

Con arreglo a lo anterior, el mínimo vital importa la naturaleza de una exención, pues previa realización del hecho imponible solamente implica atemperar la carga tributaria, en el entendido de que a través de su establecimiento se rediseña o redefine dicho hecho, mas no lo suprime en su carácter de presupuesto impositivo (García, M. F., 2004, p. 251).

III. Delimitación de los temas tratados en la ejecutoria

La tesis 2a./J. 27/2017 (10a.), objeto del presente, se configuró a través del mecanismo denominado jurisprudencia *por reiteración*, pues se originó de un criterio sostenido por cinco ejecutorias en el mismo sentido, no mediando ninguno en contrario, que se concretó con motivo de la resolución de los amparos en revisión 855/2014 (José Francisco García Cáceres y otros), 919/2015 (Manuel Enrique Romero de Terreros Escalante y otros), 1379/2015 (Rodrigo Navarro Hernández), 440/2016 (Ricardo Alberto Elizondo Garza y otros), 440/2016 (Ricardo Alberto Elizondo Garza y otros) y 867/2016 (José Ramiro Cárdenas Tejeda), del conocimiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Ahora bien, de la consulta a la versión electrónica del Semanario Judicial de la Federación, se colige que la ejecutoria base de la jurisprudencia en comento dimana del primero de los recursos en cita; que entre los actos

controvertidos en la primera instancia del juicio constitucional se reclamó el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal de Derechos; se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta; de este último ordenamiento, particularmente los artículos 96, 111, 129, 151, último párrafo, y 152; publicado en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece, en vigor desde el uno de enero de dos mil catorce.

En la segunda instancia referida —por cuestión de técnica en el recurso de revisión— el Tribunal *Ad quem* primeramente se abocó a tratar el sobreseimiento declarado en el juicio de origen, con relación a los actos reclamados, para estar en aptitud de entrar al estudio de la regularidad constitucional de estos últimos.

En efecto, la sentencia de primer grado determinó actualizada la causal de improcedencia prevista en el artículo 61, fracción III, en relación con el diverso numeral 108, fracción III, ambos de la Ley de Amparo, respecto a la publicación de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor, al no haberse impugnado por vicios propios.

También se declaró el sobreseimiento por lo que hace a los actos de ejecución de las porciones normativas de la Ley del Impuesto sobre la Renta antes anotadas, atribuidos al Secretario de Hacienda y Crédito Público, consistentes en las retenciones que por concepto de ese tributo, en su vertiente de ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se hicieron a la parte quejosa por la empresa empleadora, pues que tales retenciones no fueron aptas para acreditar el extremo argüido.

Asimismo, se sobreseyó en el juicio a propósito de las normas reclamadas de la Ley en mención, de acuerdo con lo que se sigue a continuación:

- a) Artículo 96: aduciendo que sin importar que la controversia al precepto en cuestión fue intentada dentro de los treinta días siguientes a su entrada en vigor, lo cierto es que en la especie durante ese lapso se produjo el primer acto de su aplicación en perjuicio de la parte quejosa —retenciones de tributo a cuenta del impuesto del ejercicio efectuadas por la empresa patrona—, razón por la cual debía sujetarse al diverso término de quince días, toda vez que ambos plazos no corren simultáneamente, sino que son excluyentes entre sí, más el segundo de los cuales cobra

aplicación preferente, y habida cuenta que la acción de amparo se dedujo con posterioridad al último de los plazos señalados, luego el juicio deviene en improcedente por consentimiento tácito hacia dicha norma, con fundamento en el artículo 61, fracción XIV, primer párrafo, de la Ley de Amparo.

- b) Artículos 111 y 129: al razonarse que se actualizó la causa de improcedencia a que se refiere el artículo 61, fracción XXIII, en relación con el numeral 108, fracción VIII, ambos de la Ley de Amparo, al considerar el *A quo*, que las inconformes no vertieron conceptos de violación en contra de los primeros preceptos mencionados.
- c) Artículos 151, último párrafo, y 152: porque la parte quejosa carecía de interés jurídico para instar el juicio, pues el Juez de Distrito consideró que ello sucedía hasta la presentación de la declaración anual del impuesto, por tratarse de disposiciones de naturaleza *heteroaplicativa*, que no causaban perjuicio en su contra con su sola entrada en vigor.

Sobre estos aspectos, en síntesis, el sentenciador de segundo grado determinó confirmar el sobreseimiento decretado por lo que hace a la publicación del decreto de mérito en el Diario Oficial de la Federación e igualmente a los actos de ejecución atribuidos al secretario de Hacienda y Crédito Público; pero tocante a los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta cuestionados, revocó el sobreseimiento, por lo que procedió a entrar al estudio de su conformidad o no, con el texto constitucional.

IV. Análisis crítico de la tesis en estudio

Las consideraciones que rigen la orientación de la ejecutoria y tesis, por virtud de las cuales la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación negó el amparo y protección de la justicia federal impetrados, por lo que hace al último párrafo del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, declarando su constitucionalidad al no estimarlo violatorio del principio del mínimo vital, son las que se sintetizan a continuación.

Existen dos tipos de erogaciones relevantes para el impuesto sobre la renta: las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas forzosamente por el legislador, en salvaguarda a los principios de capacidad contributiva y proporcionalidad, y las que no son necesarias e indispensables para generar el ingreso del causante, respecto de las

cuales el legislador, en ejercicio de su amplia libertad para configurar el diseño del sistema fiscal, puede reconocerlas como conceptos que aminoren la base impositiva, no reconocerlas con ese atributo, o bien, limitar su efecto sustractivo.

Con base en la distinción de trato, la Suprema Corte concluyó que las deducciones personales de las personas físicas no tienen el carácter de indispensabilidad para la generación de ingresos gravables en materia del impuesto sobre la renta, de ahí que no es dable obligar al legislador para que reconozca su efecto en la base imponible por el total de su importe —como lo pretendía el quejoso— a pesar del impacto económico que importen para la persona, y que se traduzcan en desembolsos efectuados por el contribuyente, para sí o su familia.

Por otra parte, si bien existen derechos humanos que el Estado debe promover, respetar, proteger y garantizar, así como servicios básicos que debe brindar —como son el acceso general de los ciudadanos a la alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, prevención de enfermedades y rehabilitación, transporte, educación, cultura, así como a un medio ambiente sano y sustentable, entre otros— y que lleven al goce de una existencia digna, decorosa y libre de contingencias, que no hagan nugatorio el ejercicio de su libertad y participación en la vida social; lo cierto es que ello no implica que esa tutela, invariablemente, se implemente a través de la legislación tributaria, concediendo un tratamiento fiscal determinado, como otorgar la deducción total de erogaciones, sobre todo si no están vinculadas indefectiblemente con la producción del ingreso gravado.

Asimismo, no cabe desprender un derecho, constitucionalmente tutelado, a que el legislador conceda una exención tributaria, un beneficio o un incentivo fiscal determinado, así como tampoco a que se impida el ejercicio de la facultad legislativa de acotar o eliminar los existentes, para garantizar derechos fundamentales o servicios básicos; más aún, cuando el Estado puede realizar la procura existencial anotada en forma directa, a través de políticas, planes y programas públicos.

En esa guisa, la norma señalada no viola los principios de proporcionalidad ni el mínimo vital, como se dolió el promovente del juicio de amparo que dio origen a la tesis multicitada.

1. Aspectos de consistencia resolutive

Resulta relevante enfatizar que lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su tesis 2a./J. 27/2017 (10a.), es congruente con los criterios que sobre el mínimo vital ha venido emitiendo ese órgano jurisdiccional.⁵

Las posturas sobre el particular denotan una tendencia que inició precisamente con la delineación general de dicho postulado para después establecer su alcance en cuestiones tributarias.

Es así como, teniendo como punto de partida la definición del instituto, como la parte de la capacidad económica de un sujeto, libre de cualquier afectación proveniente de las autoridades del Estado, en tanto no estén satisfechas sus necesidades más elementales de vida, el máximo tribunal del país le irroga las siguientes cualidades, que podemos clasificar como *generales*, en el ordenamiento jurídico nacional.

Es una figura jurídica con aplicación en contextos diferentes al fiscal, dado el carácter de estado social y democrático existente en México, que pondera la protección de los miembros de la sociedad, en lo individual y colectivo.

Por virtud del artículo 25 constitucional, relativo a la rectoría económica del Estado, en observancia al mínimo vital, este puede proceder de dos maneras: a) proporcionar directamente diversas prestaciones que ministran los elementos materiales para que los gobernados lleven una vida digna y decorosa, por encima de condiciones de mera supervivencia (medidas positivas), o b) remover los obstáculos que impiden la consecución del fin apuntado, como puede ser la abstención de ciertos comportamientos o limitar el ejercicio en sus atribuciones.

La razón de exentar de toda tributación a quien carezca de los recursos económicos para subsistir digna y autónomamente obedece al *deber ético-político* de no agravar su situación de precariedad.

En tal orden de ideas, el mínimo vital puede ser considerado como una expresión del diverso principio de capacidad contributiva y, en ese sen-

⁵ Con relación al tema del mínimo vital en el contexto impositivo, cabe mencionar, entre otros: las sentencias de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los amparos en revisión 1780/2006 y 811/2018; los amparos en revisión resueltos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (2011), interpuestos en contra del artículo 177 y la derogación del 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de octubre de 2007; los amparos en revisión 855/2014, 919/2015, 1379/2015, 440/2016, 440/2016 y 867/2016 del conocimiento de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

tido, garante del postulado de proporcionalidad; en cambio, no tiene incidencia alguna en cuanto al principio de generalidad.

Por otra parte, en materia del impuesto sobre la renta, los criterios jurisprudenciales pormenorizan, de forma *específica*, que el mínimo vital tiene aplicación para cualquier tipo de ingreso, no solamente tratándose de los que derivan de salarios o la prestación de un servicio personal subordinado.

También, en esa tesitura, determinó que siempre es considerable establecer su alcance en función del tipo de ingreso de que se trate, esto es, cada caso en particular.

Sin embargo, no es reclamable hacia el Estado que el respeto al mínimo vital tenga verificativo en el ámbito de la legislación fiscal, a través de exenciones o aminoraciones a la base gravable, en mérito de su libertad para configurar el sistema tributario y de que aquel puede proceder directamente a procurar la satisfacción de las necesidades básicas de los sectores poblacionales que así lo requieran.

Precisamente en este contexto es que la tesis a estudio resuelve correctamente, desde el punto de vista de su consistencia con lo que ya se había establecido en diversas jurisprudencias, al declarar la constitucionalidad del artículo 151, último párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que limita globalmente el monto que, por concepto de deducciones personales, pueden disminuir los contribuyentes de la base gravable por los diferentes ingresos que obtengan de conformidad con los sendos capítulos del título IV de esa normativa; agregando también que, de acuerdo al objeto del tributo en cuestión, tendente a gravar la efectiva utilidad de los causantes, es que únicamente puede compelerse al reconocimiento íntegro de las erogaciones o gastos indispensables para la generación u obtención de los ingresos gravados por parte del legislador (*estructurales*), lo que no se actualiza por lo que hace a las deducciones de carácter personal, a que se constriñe el dispositivo legal de marras, aun cuando las mismas guarden relación con bienes unidos a necesidades básicas, que brindan al individuo una mejor calidad de vida, pues no son detonantes de los ingresos objeto del gravamen sobre la renta (*no estructurales*).

2. Aspectos no considerados en la ejecutoria y tesis en examen

Sin detrimento de lo antes expuesto es de subrayar, pese a que lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación técnicamente puede admitirse correcto, se detectan aspectos que omitió señalar

y otros más pendientes, perdiendo una oportunidad más que propicia para ello; en otras palabras, nos abocaremos a la crítica de lo que la Corte *no expresó* en su ejecutoria y tesis que origina.

En primer lugar, obvió indicar si el listado de conceptos enumerados por el artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en la época de promoción de los juicios de amparo de los cuales proceden, son a final de cuentas elementos unidos a la procura existencial.

Personalmente considero que sí, pues de la confronta de cada una de las fracciones contenidas en el precepto en cita, se identifica un derecho fundamental previsto por la Constitución, encaminado a la satisfacción de una necesidad vital: salud, alimentación, vivienda, trabajo, educación, retiro digno, seguridad social, etcétera.

Para corroborar lo anterior, en el sentido de aclarar los recursos o instrumentos que quedan comprendidos para que las personas accedan a niveles de vida con calidad y dignidad, trae luz la consulta de los tratados internacionales suscritos por México, destacadamente aquellos en materia de derechos económicos, sociales y culturales.

Sobre el particular, cabe hacer referencia, en primer lugar, a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, cuyo artículo 26 señala el compromiso de los Estados parte, para adoptar providencias, tanto a nivel interno como medidas de cooperación internacional —especialmente económica y técnica— que otorguen efectividad a los derechos derivados de normas económicas, sociales, educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, en la medida de los recursos disponibles, *vía legislativa u otros medios apropiados*.⁶

Así, a efecto de dar contenido a esta clase de derechos, es de traer a colación el Protocolo Adicional en materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (*Protocolo de San Salvador*),⁷ instrumento dimanado de la precitada Convención, aprobado por el Senado de la República, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1995; que refrenda en similares términos la disposición mencionada en el párrafo anterior y matiza los mencionados derechos en los siguientes términos:

⁶ Cfr: https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm

⁷ Cfr: <https://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>

a) *Artículo 6o. Derecho al trabajo.* Esta prerrogativa es vislumbrada como la oportunidad de obtener los medios necesarios para llevar una vida digna y decorosa, mediante el desempeño de una actividad lícita, seleccionada libremente o aceptada. De la misma manera, comprende las siguientes medidas a instrumentar, para su plena efectividad: el logro del empleo, la orientación vocacional, capacitación técnico-profesional, medidas laborales especiales para mujeres y minusválidos, salario remunerador y equitativo, promoción y ascenso dentro del trabajo, estabilidad en el trabajo, protecciones para los casos de despidos injustificados y seguridad e higiene en el trabajo;

b) *Artículo 10. Derecho a la salud.* Considerado como un bien público que importa el más alto bienestar físico, mental y social. En dicho tenor, su protección y efectividad incluye la adopción de las siguientes medidas: asistencia sanitaria al alcance de todos, extensión en los servicios de salud, inmunización contra enfermedades infecciosas, prevención y tratamiento de padecimientos endémicos, profesionales y otros; educación sobre tratamiento y prevención de enfermedades, atención a las necesidades en materia de salud de grupos en alto riesgo o situación de mayor vulnerabilidad;

c) *Artículo 11. Derecho a un medio ambiente sano.* Esta prevención comprende, adicionalmente, el contar con servicios básicos y su eficacia conlleva la protección, preservación y mejoramiento del medio ambiente;

d) *Artículo 12. Derecho a la alimentación.* Este derecho implica que la persona tenga una nutrición que le posibilite gozar del mayor bienestar físico, emocional e intelectual, por medio del perfeccionamiento de métodos de producción, aprovisionamiento y distribución de alimentos, así como medidas para erradicar la desnutrición;

e) *Artículo 13. Derecho a la educación.* Se estipula que este derecho se oriente hacia el pleno desarrollo de la personalidad humana y del sentido de su dignidad; fortalezca el respeto por los derechos humanos, el pluralismo ideológico, las libertades fundamentales, la justicia y la paz; que la educación capacite a todas las personas para participar efectivamente en una sociedad democrática y pluralista, logre una subsistencia digna, favorezca la comprensión, la tolerancia y la amistad entre todas las naciones y todos los grupos raciales, étnicos o religiosos y promueva las actividades en favor del mantenimiento de la paz. Se garantizará a través de: la enseñanza primaria y secundaria, obligatoria y asequible; enseñanza superior accesible; el fomento o intensificación para que las personas que no lo hicieron, finalicen sus ciclos escolares pendientes, relativos a la enseñanza básica; progra-

mas especiales de educación y formación para minusválidos y la posibilidad de que los padres elijan la educación para sus hijos, aunque sobre los ejes rectores antes citados;

f) *Artículo 14. Derecho a los beneficios de la cultura.* Incluye la facultad para participar en la vida cultural y artística de la comunidad; a gozar de los beneficios del progreso científico y tecnológico; y a la protección de los intereses morales y materiales sobre las producciones científicas, artísticas o literarias de que la persona sea autora. En mérito de lo anterior, se procurarán las medidas necesarias para la conservación, desarrollo y difusión de la ciencia, cultura y arte; así como el respeto a la libertad para la investigación científica y la actividad creadora;

g) *Artículo 15. Constitución y protección de la familia.* Considerada como el elemento natural y fundamental de la sociedad, consecuentemente cabe asegurarle protección especial que incluya atención y ayuda a las madres, antes y después del parto, por un periodo razonable; la lactancia y adecuada alimentación de los niños, la protección a los adolescentes para que consigan la plena maduración de sus capacidades física, intelectual y moral; la creación de un ambiente estable y positivo para que los niños perciban y desarrollen valores de comprensión, solidaridad, respeto y responsabilidad;

h) *Artículo 16. Derechos de la niñez.* Todo niño tiene el derecho a crecer al amparo y bajo la responsabilidad de sus padres, salvo circunstancias excepcionales, reconocidas judicialmente; el niño de corta edad no debe ser separado de su madre. Así, es que todo niño tiene derecho a la educación gratuita y obligatoria, al menos en su fase elemental, y a continuar su formación en niveles más elevados del sistema educativo;

i) *Artículo 17. Protección a personas en situación de vulnerabilidad.* Se consagra una protección especial para las personas en su tercera edad, que integre el establecimiento de instalaciones adecuadas, alimentación y atención médica especializada, cuando carezcan de ella y no tengan oportunidad de proporcionárselas a sí mismas; ejecutar programas laborales que puedan desempeñar de acuerdo con su edad, capacidad e intereses personales; incentivar la creación de organizaciones que mejoren su calidad de vida;

j) *Artículo 18. Protección a personas con discapacidad.* Toda persona afectada en sus capacidades físicas o mentales es merecedora de atención especial para alcanzar el mayor desarrollo de su personalidad, para lo cual serán ejecutados programas específicos que proporcionen recursos y el ambiente necesario para ese fin; formar a sus familiares para que les

prodiguen la ayuda necesaria para el logro de los dos objetivos anteriores; incluir de manera prioritaria planes de desarrollo urbano para la solución de sus requerimientos específicos; y estimular el desarrollo de organizaciones que propendan al mejoramiento de su calidad de vida.

En segundo lugar, se invoca el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), aprobado también por México, que ratifica en términos similares cada uno de los derechos previamente precisados.

Luego, no obstante el marco jurídico referencial, tanto constitucional como convencional, dada la importante necesidad de definición jurisdiccional acerca de si las partidas controvertidas forman parte de los recursos que garantizan la satisfacción de necesidades elementales con calidad de vida o cuáles de ellas son legítimamente excluibles para tal instituto, máxime que no existe uniformidad ni consenso en el entorno jurídico nacional (González, 2013, p. 15), la labor constructiva que atinadamente otrora emprendiera la Suprema Corte sobre el mínimo vital —pues se recordará que el mismo no está previsto expresamente en el texto constitucional—, ahora quedó trunca.

Otro aspecto que criticar es la determinación a la cual llegó la Sala de la Suprema Corte en cuestión, cuando asevera que la salvaguarda de los bienes que integran el mínimo vital no se consigue exclusivamente a través del marco tributario, mediante *exenciones o deducciones generalizadas*, en aras de la libertad del legislador para confeccionar el sistema tributario nacional y la posibilidad para otorgar directamente las prestaciones conducentes por el Estado.

Si bien podemos catalogar este aserto como parcialmente correcto, pierde de vista que precisamente son estos mecanismos tributarios los que con mayor efectividad e identificación pueden tutelar ese mínimo vital; efectivamente, es cierto que las subvenciones pueden conseguir el objetivo en comento al igual que los beneficios de carácter fiscal, pero contrariamente al decir de la Suprema Corte, no es irrelevante la decisión sobre el instrumento jurídico a utilizar, para compensar los gastos en que incurren los sujetos pasivos del impuesto, ya que dejar libre de tributación los montos que los causantes destinan para su subsistencia y mejorar su calidad de vida, como los conceptos personales deducibles para las personas físicas en el contexto del impuesto sobre la renta, el reconocimiento de ese efecto sobre

la base gravable es la técnica más neutral, transparente y que permite contrastar la cobertura real dada a tales requerimientos.

Abona a esto último recordar que en la construcción jurisprudencial del concepto relativo al mínimo vital, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la situación de precariedad en que pueden encontrarse las personas, que les impida colmar sus requerimientos más elementales, puede coexistir con una deficiente red de asistencia o de procura existencial directa del Estado; entonces dicha situación me parece justifica, más que razonadamente, la exclusión en la mecánica del impuesto sobre la renta, al nivel de su base imponible, de aquellos montos o conceptos vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas de los contribuyentes, provenientes de la renta generada por ellos mismos, que esté afecta a esa finalidad.

Una parte en la que no se puede estar de acuerdo con la ejecutoria examinada es aquella que predica —en palabras de la propia Suprema Corte—, que las deducciones personales, si bien representan un gasto reflejado en la capacidad económica, no sucede así respecto a la capacidad contributiva, la que se mantiene dentro del parámetro de constitucionalidad cuando obliga solamente al reconocimiento íntegro de gastos o deducciones estructurales, pues estas sí permiten gravar el rendimiento o aumento neto en el patrimonio del contribuyente, y por ende, el impuesto que soporte sea proporcional.

El aserto glosado tiene sustento en los criterios judiciales que al respecto ha forjado gradualmente el máximo tribunal del país, basados en la concepción de una *renta neta*, siendo que las tendencias más progresivas hoy en día, en derecho comparado, aluden a un concepto diverso con relación a la misma, denominado *renta disponible*.

Precisamente es por virtud de esta última clase de rendimiento que el mínimo vital encuentra acogida y plena manifestación en los modernos sistemas impositivos, al considerar que la porción de la renta dedicada a la atención de las necesidades vitales del contribuyente y de su familia está indisponible para cualquier gravamen, por lo cual no puede reputarse indicativa de capacidad económica y, por consiguiente, tampoco de capacidad contributiva.

Contrariamente a lo razonado por nuestro máximo tribunal, habida cuenta que, como quedó establecido anteriormente en este trabajo, la capacidad contributiva tiene como antecedente o presupuesto necesario a la económica, y si esta última se ve mermada por gastos orientados a cubrir necesidades básicas de su titular, esto ineludiblemente incide en la capacidad contributiva y en la potencialidad para contribuir al sostenimiento de los gastos públi-

cos —léase aportar proporcionalmente—, siendo así que, no reconocer esta disminución sí tiene relevancia en la tributación conforme a los parámetros de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución.

Parecida suerte debe seguir el argumento de la Corte por el cual sostiene que le está vedado ejercer control jurisdiccional a efecto de corregir distorsiones en los tributos, por ser campo propio del legislador, a través de los procedimientos legislativos. Esto último es parcialmente correcto, pero soslaya el hecho de que sí puede declarar la inconstitucionalidad de cualquier precepto normativo, atingente a una contribución, por vulneración a los principios tributarios del precepto de la ley suprema citado en el párrafo previo, como puede ser la trasgresión a los postulados de mínimo vital, proporcionalidad, igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

En suma, cabe considerar indefectiblemente, como lo hace Marín-Barnuevo (2016): “[...] podría decirse que existe una cierta prelación entre los distintos fines que un sujeto puede o debe dar a sus bienes y derechos: primero debe atender las necesidades vitales suyas y de los sujetos que se encuentran bajo su protección; después, con el excedente, contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de forma proporcionada a su riqueza [...]” (p. 51).

V. Referencias

- Amatucci, A. (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Temis.
- Arciniega, N. (2014). El mínimo exento y la capacidad contributiva. En E. González, *Derecho fiscal homenaje a Eusebio González García* (pp. 103-116). Universidad Panamericana; Novum.
- Duque, S. P., Duque, M. y González, P. (2019). Sobre el derecho fundamental al mínimo vital o a la subsistencia: análisis jurisprudencial. *Encuentros*. 17(01), 80-95.
- Escobar, G. (2012). *Derechos sociales y tutela antidiscriminatoria*. Thomson Reuters Aranzadi. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/5154-derechos-sociales-y-tutela-antidiscriminatoria>
- García, M. F. (2004). El principio de capacidad contributiva. Depalma.
- González, J. F. F. (2013). El reconocimiento al mínimo vital, parámetro para gravar los ingresos de quienes se encuentran en edad de retiro. En *Memorias del Foro: derechos fundamentales de las personas físicas contribuyentes*. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. <https://www>.

prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/LIBRO_DE-RECHOS_web.pdf

Marín-Barnuevo, D. (2016). La protección de la familia en el sistema tributario. En *Justicia tributaria y derechos humanos* (pp. 41-82). Universidad Nacional Autónoma de México.

Ortega, C. A. (2009). *Derecho fiscal*. Porrúa.

Uresti, H. (2016). Los impuestos en México. Régimen jurídico. Tax Editores.

<https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CESCR.aspx>.

<https://sjf2.scjn.gob.mx/>.

https://www.oas.org/dil/esp/tratados_b-32_convencion_americana_sobre_derechos_humanos.htm.

<https://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/a-52.html>.

Cómo citar

Sistema IJ

Estrada Avilés, Mauricio, “El derecho al mínimo vital tributario de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, México, vol. 26, núm. 52, enero-junio de 2025, e19179. <https://doi.org/10.22201/ijj.24484881e.2025.52.19179>

APA

Estrada Avilés, M. (2025). El derecho al mínimo vital tributario de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, 26(52), e19179. <https://doi.org/10.22201/ijj.24484881e.2025.52.19179>