

EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO CRITERIO ESENCIAL PARA UNA REFORMA FISCAL

Marco César GARCÍA BUENO*

SUMARIO: I. *Contenido del principio de capacidad contributiva. Ámbito objetivo de actuación.* II. *La capacidad contributiva subjetiva.* III. *El mínimo exento personal y familiar.* IV. *El principio de capacidad contributiva en su relación con la imposición directa e indirecta.*

I. CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. ÁMBITO OBJETIVO DE ACTUACIÓN

La mejor manera para garantizar recursos económicos sanos al Estado es la fiscal. El particular, en su calidad de deudor tributario, tiene la obligación de

* Doctor en derecho tributario por la Universidad de Salamanca, España.

participar en el concurso de los gastos públicos, de acuerdo con su aptitud contributiva, tal y como lo señala la fracción IV del artículo 31 constitucional. En este tenor, el legislador, al crear la normativa tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo. Todo sistema fiscal, en consecuencia, debe estar planteado bajo dos postulados: la suficiencia y la equidad. Nunca, sin embargo, por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado, se justifica la creación de tributos ajenos a los postulados del principio de capacidad contributiva. Las urgencias presupuestales, por tanto, no pueden primar sobre los preceptos constitucionales.

Una reforma fiscal integral no se debe limitar a buscar una fórmula milagrosa que permita captar mayores ingresos. Se necesita observar los principios constitucionales garantes de la justicia¹ impo-

1 Bien sabemos que la justicia es un concepto difícil de definir ya que engloba múltiples características. En opinión de Berliri, L.V., *El Impuesto Justo*, Madrid, IEF, 1986, p. 58, “la justicia es algo que no se muestra sino que se siente y es especialmente un concepto límite, una tendencia, que casi siempre se realiza por aproximación. Es más, incluso allí, donde sea posible conseguir la justicia perfecta nunca son decisivas para demostrar la bondad de los resultados obtenidos los instrumentos y las fórmulas del científico, sino de la sensibilidad relativa de la conciencia — económica— social, la cual al contrario de las valoraciones científicas, es tan sutil en las apreciaciones cualitativas, como burda en las cuantitativas”.

sitiva. Así, el acreedor tributario sólo podrá exigir al sujeto pasivo una aportación apegada a su aptitud contributiva. Tales argumentos representan la esencia del Estado de derecho, pero, a su vez, de la estabilidad social de un país. Es notorio que el actual reparto de la carga tributaria no satisface las expectativas de los principios materiales que regulan la tributación (capacidad contributiva e igualdad tributaria), ello se observa en la presencia de una normativa contraria al contenido de tales principios. Seamos claros. La legislación fiscal precisa tener su punto de partida en la Constitución y en los valores vinculantes que ésta demanda, lo contrario originaría su ilegitimidad constitucional. No es posible que siendo el Estado un ente creado por el hombre y para el hombre, sólo pretenda, vía tributos, el saneamiento de sus presupuestos, lo cual atenta contra la economía de los particulares. Las razones argüidas son muchas,² la más común sacrifica el interés per-

2 Las ideas vertidas no son algo nuevo. Cada sistema tributario tiene como principal objetivo satisfacer necesidades presupuestales, pero no a costa de los criterios de equidad. Así, el principio de capacidad contributiva no sólo legitima el tributo, sino que requiere ser parte de éste y un elemento de su aplicación. Para Javier Lasarte, —en el caso español— (*El sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*, Real Academia Sevillana de Legislación y Jurisprudencia, 1993, p. 31) “el sistema tributario no puede tener un comportamiento estrictamente recaudatorio cualesquiera que sean sus efectos sobre la actividad general; de manera que atienda sólo a la necesidad perentoria de obtención de fondos sin tener en cuenta al mismo tiempo

sonal en beneficio de supuestos intereses colectivos, a fin de que posteriormente se esté en posición económica de generar una utilidad al núcleo familiar. Esto no funciona de tal manera, unas finanzas sanas necesitan de la participación de toda la sociedad. Empero, la colaboración, de los sujetos en el concurso de los gastos públicos, requiere ser planteada en proporción de su capacidad contributiva global, lo contrario produciría efectos adversos al postulado de la justicia, difíciles de paliar. Este es el papel que le corresponde interpretar al principio de capacidad contributiva, considerado como “...el elemento de cohesión para que los impuestos constituyan un sustento y no un conglomerado o un caos”.³

Estamos concientes, por otra parte, de que la tributación no puede ser producto de una concepción eminentemente jurídica, su contenido se determina, a su vez, por decisiones de carácter político, económico y social. Pretender, en consecuencia, que el

su posible incidencia en el cumplimiento de los objetivos económicos encomendados por la Constitución al Estado, en particular, estabilidad y pleno empleo. Los tributos han quedado por tanto, subsumidos en el conjunto de instrumentos públicos cuya utilización, de una manera u otra, está condicionada por esos objetivos”.

3 Herrera Molina, Pedro, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 109 y 110.

legislador, apegado únicamente a criterios de equidad, vote por tal o cual normativa tributaria, resulta incoherente con la situación nacional. Ello, empero, no es motivo suficiente para permitir al tributo atentar contra uno de los derechos más sagrados de la sociedad: la propiedad. Es necesario, en consecuencia, obrar con sumo cuidado, y valorar si dicha lesión es menor al beneficio colectivo alcanzado. Cuando la norma tributaria persigue fines de naturaleza distinta a la meramente recaudatoria, se produce una lesión al principio de capacidad contributiva, puesto que se gravan o se dejan de gravar hechos que no la representan. En tales casos, el razonamiento del legislador debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, si es necesaria, y, por último, si el daño al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines buscados. Asimismo, se debe estar atento a los actos y hechos aislados que, en muchos casos, presumen una riqueza global, (algunas enajenaciones, arrendamientos, mandatos, prestamos, etcétera) sin que verdaderamente la representen. En la mayoría de los casos son manifestaciones tan inseguras de riqueza que no reflejan, en lo más mínimo, la capacidad contributiva objetiva de los contribuyentes. “A menudo (garantiza Moschetti) no están ni siquiera en conexión con un hecho económico o pueden incluso es-

tar conectados con una carencia de poder económico (como la contracción de una deuda)”⁴.

La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en éste singular principio. Su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto. Empero, en muchas ocasiones privan intereses distintos que desnaturalizan su función y sólo tienden a alcanzar un cometido: el recaudatorio. Restar importancia a la calidad constitucional del tributo, desmerece el Estado de derecho, y, por ende, acrecienta la presión social. Todo instituto tributario precisa ser, ante todo, justo. Es importante la participación de todos —ricos y pobres— en el concurso de los gastos públicos, pero cada uno en la medida de sus posibilidades. Un sistema fiscal apuntalado por impuestos atentatorios de los derechos de propiedad genera un sólido andamiaje de injusticias. Unos cuantos sabrán y podrán defenderse, de sus efectos, mediante los medios legales, pero la gran mayoría pasará a formar parte de la

4 *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 272 y 273. Como obvia consecuencia —agrega— estos impuestos gravan de igual modo al rico y al pobre, y no sólo no tienen en cuenta en absoluto la situación personal y familiar del contribuyente, sino que no admiten, ni aun en forma indirecta, ese elemento esencial de personalización que es la exención del mínimo vital.

masa de descontentos que provocan los grandes cambios sociales.

La capacidad contributiva está condicionada por una exigencia lógica: la presencia de capacidad económica. Sin embargo, el hecho de que el sujeto cuente con un índice de capacidad económica no garantiza el nacimiento de su capacidad contributiva. Su origen no está en el poder de imperio del Estado, ni en el intercambio de utilidades entre el ente público y el contribuyente. La contribución se establece no por un capricho del legislador, sino de acuerdo con la aptitud contributiva del sujeto que garantiza la creación de las hipótesis normativas. No tiene sentido hablar de capacidad contributiva como aptitud para ser sujeto pasivo de la relación tributaria, si no se tienen los medios suficientes para hacer frente a las exacciones impositivas. Concebir la capacidad contributiva en un sentido económico responde, sobre todo, a una consecuencia lógica del sistema.⁵ Entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de in-

5 Cfr., Manzoni, *El Principio della Capacità Contributiva nell'ordinamento Costituzionale Tributario*, Torino, Giappichelli, 1965, p. 73.

gresos, patrimonio o gasto:⁶ un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes.

En la medida en que se respeten los postulados del principio de capacidad contributiva, se garantiza la igualdad de trato en la distribución de las cargas públicas. Esto implica que los sujetos participaron equitativamente en el concurso de los gastos públicos.

En la búsqueda de la equidad se han vertido muchas ideas, una de ellas, y con gran fuerza en sus inicios, es la que surge en Alemania y subordina el principio de capacidad contributiva al postulado de la igualdad, con ello las situaciones de discriminación son justificadas, mediante el argumento de que eran manifiestamente arbitrarias. Basta un motivo razonable para justificar el trato desigual, pero con una notoria afectación de la capacidad contributiva. En consecuencia, el control constitucional realizado

6 Claramente lo expone Da, Silva Martins, “Capacidad económica y capacidad contributiva”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 212, Madrid, 1991, pp. 67 y 68) cuando reafirma: “capacidad contributiva es la capacidad del contribuyente relacionado con la imposición específica o global, siendo, por tanto, dimensión económica particular de su vinculación al poder tributario en los términos de la ley. Capacidad económica es la exteriorización de la potencialidad económica de alguien, independientemente de su vinculación al referido poder”.

de acuerdo con la tesis de la interdicción de la arbitrariedad, resultaba muy exiguo. Las últimas tendencias ven en la proporcionalidad una solución a los problemas que surgen en el control de la igualdad. Así, cuando un tribunal juzga una situación de discriminación, lo primero que debe hacer es valorar si el trato desigual resulta adecuado al fin que se persigue, y si el bien perseguido resulta proporcional a la desigualdad que se produce.⁷

Lo que la capacidad contributiva exige, en su carácter de principio material de la tributación, es, en un primer aspecto, ubicar la riqueza susceptible de tributación. El legislador, en ningún momento, está autorizado para establecer cargas tributarias donde éstas no se manifiesten. Así, la presencia de una renta, de patrimonio o un índice de gasto, exteriorizan movimientos de riqueza de los gobernados, y presumen su aptitud contributiva. Quien tenga un ingreso seguro y reiterado en el tiempo, cuente con ciertos bienes, o, en su caso, exteriorice determinados gastos, es, en una primera aproximación, un sujeto susceptible de participar en el concurso de los gastos públicos, en consecuencia, al ser el tributo

7 Estas ideas han sido vertidas por Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, nota 5, p. 88. Para quien “la interdicción de la arbitrariedad como técnica de control constitucional tiende a degenerar en el mero control formal de que existe algún “motivo” para la diferencia de trato, remitiendo la valoración de tal motivo a la discrecionalidad del legislador”.

un instrumento económico, requiere, a su vez, de un fundamento económico. En este contexto, la riqueza disponible se convierte en el origen de dichos institutos.

La búsqueda de la riqueza imponible, por parte del legislador, es una actividad delicada, compete a los ideólogos de la tributación demarcar el ámbito de actuación fiscal a efecto de evitar, en lo posible, gravar hechos o actos de los particulares carentes de capacidad contributiva. Un buen ejemplo se nos presenta con el uso de las ficciones, como técnica legislativa para evitar el fraude a la ley tributaria (elusión fiscal). A través de estos institutos se suscita una discrepancia entre la verdad legal y la verdad económica. ya que legislador crea su propia verdad, con el fin de evitar los actos de los particulares tendientes a rehuir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La ficción, como técnica legislativa, permite agilizar y facilitar las facultades de las autoridades administrativas, e identificar la riqueza susceptible de imposición. La construcción de una ficción, empero, requiere ajustarse al contenido del principio de capacidad contributiva, lo contrario vicia de ilegitimidad constitucional al tributo que en ella encuentra su fundamentación legal. Así, cuando se define el derecho, se crea el supuesto normativo, y se establece el elemento objetivo de un impuesto en lo particular, la verdad prejurídica

puede ser contraria a la estipulada por la norma. Todo ello es válido, siempre y cuando tenga una finalidad práctica, necesaria para erradicar conductas elusivas en el sujeto. Sin embargo, aun cuando la ficción es una figura necesaria para el desarrollo del derecho tributario, precisa respetar los lineamientos del principio de capacidad contributiva. En definitiva, cuando el legislador busca la riqueza susceptible de tributación lo hace sobre hechos de riqueza ciertos, evitando el gravamen sobre aquella otra de naturaleza ficticia.⁸

II. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA SUBJETIVA

Las personas físicas son titulares de la obligación de contribuir de acuerdo con su capacidad contributiva, su participación en los gastos del Estado precisa informarse en la riqueza neta, la cual representa,

8 Para adentrarse en el estudio de las ficciones es de consulta obligada: Eserverri Martínez, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1995; González García, Eusebio, y Pérez de Ayala, José Luis, “Presunciones y ficciones en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 61, Madrid, 1992; Michelli, G. A., “Las presunciones y el fraude de ley en el derecho tributario”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Madrid, 1976; y del mismo autor “Capacitá Contributiva Reale e Presunta”, *Giurisprudenza Costituzionale*, 1967; Pérez de Ayala, J., *Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1970; Pugliese, Mario, *La prueba en el proceso tributario*, México, Jus, 1949.

como ya se dijo, el ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva. El legislador individualiza la carga tributaria del contribuyente, valorando su situación personal y familiar, esto es lo que se ha dado en llamar el aspecto subjetivo del principio de capacidad contributiva.⁹

Es importante que los impuestos que recaen sobre los sujetos contemplen, unos más que otros, ambos aspectos del principio de capacidad contributiva; lo contrario produciría una normativa adversa a los lineamientos de la justicia. En el caso de las personas morales la situación es diferente, aun cuando están obligadas a contribuir —el impuesto sobre la renta— es un buen ejemplo no fijan su contribución de acuerdo con el principio de la capacidad económica subjetiva, puesto que sólo se toma como referencia su riqueza disponible (capacidad contributiva objetiva).

De lo dicho podemos colegir que para determinar el derecho a contribuir con relación al principio

9 La capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares. Estos factores no son fijos, para determinar los recursos necesarios para vivir es necesario contar con ciertos elementos que ayuden a ajustar la situación económica del sujeto a la realidad en la que se vive. Nos referimos al costo de la vida el grado de bienestar y la situación económica del país y las prestaciones asistenciales con las que se cuenta. Tales son las ideas de Herrera Molina, Pedro, *op. cit.*, p. 121), las cuales comparamos.

de capacidad contributiva, es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo con su riqueza neta (aspecto objetivo) y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto a las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo). Por último, el aumento de la riqueza imponible, justifica el incremento de las cargas tributarias (progresividad), sin que ello implique llegar a resultados confiscatorios.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha buscado dar un contenido al principio de capacidad contributiva, pero hasta ahora se ha quedado corta en sus apreciaciones. Sólo reconoce un aspecto de dicho principio, el representado por los índices generales de riqueza, pero se olvida de aquella otra parte que alude a la vinculación e individualización de las condiciones del sujeto frente al tributo.¹⁰

10 Para un análisis más completo sobre las observaciones críticas que sobre el principio de proporcionalidad y equidad ha proporcionado la doctrina en México. *Cfr.*, Flores Zavala, “La Constitución y la política fiscal”, *Foro*, México, Órgano de la Barra Mexicana del Colegio de Abogados, Cuarta Época, núm. 24-25, 1959 ; Cortina Gutiérrez, “La equidad y el bienestar general en el derecho tributario”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, 1er. número extraordinario, México, 1978; Retchkiman, “Notas sobre tributación en México”, *Revista Latinoamericana de Economía*, México, Instituto de Investigación Económica, UNAM, núm. 60, 1984-1985; Moreno Padilla, “Principios constitucionales de los impuestos en México”, *Cuadernos Iberoamericanos de Estudios Fiscales*, núm. 8, México 1988; Pérez Nieto, “La relación financiera entre la Federación y los estados: el caso de México, *Palao*

A través de las diversas épocas que caracterizan la interpretación de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, la Suprema Corte ha delimitado la proporcionalidad como una forma de garantizar la constitucionalidad de los tributos; recientemente ha equiparado la proporcionalidad al principio de capacidad contributiva, y homologado la equidad al principio de igualdad que exige un trato igual a los iguales y desigual a quienes sus circunstancias los distinguen. Pero no ha profundizado en su contenido.¹¹ Esto ha

14, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, núm. 6, septiembre-diciembre 1988; Robles Glenn, “Equidad y proporcionalidad en el impuesto”, *Revista de la Facultad de Derecho*, México, UNAM, t. XIV, julio-septiembre 1964; De la Cueva, Arturo, *Justicia, Derecho y Tributación*, Porrúa, México, 1989; Díaz Olivares, “Los principios constitucionales mexicanos en materia de impuestos”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 27, México, 1990; Azuela Guitrón, “La constitucionalidad de las contribuciones vista por la Suprema Corte”, *Perspectivas Actuales del Derecho*, ITAM, México, 1991; Alvarado Esquivel, “Las garantías individuales en materia fiscal”, *Revista del Supremo Tribunal de Justicia*, abril-junio 1990, Durango, México.

11 Una tesis de jurisprudencia relativamente reciente busca dar un contenido al principio de capacidad contributiva, pero aun cuando es un buen intento, desconoce su aspecto subjetivo. Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje

impedido sacar a colación el lado subjetivo característico del principio de capacidad contributiva, y valorar la situación personal y familiar del contribuyente, sobre todo en impuestos tan importantes como el que recae sobre la renta de las personas físicas. En consecuencia, las cargas impositivas requieren incidir sobre la riqueza neta objetiva, ser reales y no meramente ficticias.

Al legislador le corresponde ubicar la materia imponible (establecida sobre aspectos objetivos de riqueza), la que en última instancia es la fuente del tributo, sin olvidar, en una segunda fase, determinar con precisión la capacidad contributiva subjetiva del obligado tributario. En el primer caso se justifica la existencia del impuesto, en cambio, el carácter subjetivo de la capacidad contributiva se tipifica a través de la posibilidad que el sujeto tiene, en lo particular, de cubrir la carga tributaria. Para poder

una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*, Novena época, t. X, noviembre de 1999, Tesis: P./J. 109/99, p. 22.

determinar con precisión la aptitud contributiva del contribuyente es necesario valorar sus condiciones personales y familiares. Una operación de tal magnitud cualifica la cuantía del gravamen, permitiendo la distribución equitativa de las cargas tributarias. Así, la capacidad contributiva surge una vez que el contribuyente ha satisfecho sus necesidades primarias personales y familiares. El sujeto está en aptitud de contribuir a los gastos del Estado, cuando su riqueza es susceptible de imposición. Sólo después de satisfacer sus necesidades primarias: alimentación, vestido, vivienda, sanidad, educación, por señalar a las más indispensables, el contribuyente será contributivamente apto.

III. EL MÍNIMO EXENTO PERSONAL Y FAMILIAR

Cuando la riqueza supera el estado de necesidad, se cruza la frontera que separa al sujeto no contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva). Ambos principios son antagónicos entre sí, uno avala la posibilidad de no pagar el tributo, y el otro, la sujeción al cumplimiento de una obligación tributaria. En tales términos, es necesario una efectiva vinculación entre ellos a fin de determinar con

precisión el momento en que surge la capacidad contributiva.¹²

El tema del mínimo exento ha sido blanco de amplios estudios doctrinales,¹³ ya que se le considera una parcela de la teoría de la capacidad contributiva en sentido subjetivo.¹⁴ No todos, empero, han aceptado su injerencia en el derecho tributario, como medio eficaz en la búsqueda del contenido del principio de capacidad contributiva. Una crítica a la teoría del mínimo exento puede verse en Maffezzoni¹⁵ quien al defender la tesis de que el principio de capacidad contributiva debe ser entendido

12 El mínimo exento constituye, en opinión de Cencerrado Millán, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 63, el requerimiento constitucional de justicia tributaria que, ante la ausencia de riqueza o ante su presencia de forma insuficiente, impide el ejercicio del poder tributario por carecer éste del elemento básico que le sirve de fundamento y, correlativamente, exime legítimamente del deber de contribuir a los titulares de aquella riqueza.

13 Para una consulta rigurosa en su estudio, *cfr.*, *El mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales, 2000; Cencerrado Millán, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999; García Frías, “El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán”, *Información Fiscal*, núm. 3, 1994; Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, IEF, 1980, p. 265; Gaffuri, *La Attitudine alla Contribuzione*, Milán, Giuffré, 1969, p.122 y ss; Manzoni, *Il Principio della Capacit  Contributiva nell ordinamento Costituzionale Italiano*, Torino, Giappichelli, 1965, p. 73 y ss.

14 *Cfr.*, Giardina, *Le Basi Teoriche del Principio della Capacit  Contributiva*, Milán, Giuffré, 1961, p. 211.

15 *Cfr.*, *Il Principio di Capacit  Contributiva nel Diritto Finanziario*, Torino, UTET, 1970, p. 301 y 302.

como manifestación del goce de los servicios públicos, desconoce el valor del mínimo exento al señalar que no existe ningún criterio objetivo para fijar su cuantía. A su vez, agrega, que de aplicarse el mínimo exento no podría hacerse válido en aquellos impuestos de naturaleza indirecta. En nuestra opinión la postura del profesor italiano es incorrecta, los límites para la cuantificación del mínimo exento se fijan atendiendo a la aptitud contributiva del sujeto, y a la situación política y económica del país que lo regule. La postura del profesor Herrera Molina, es sustento de nuestros argumentos. En su opinión, en la cuantificación del mínimo exento repercuten diversos factores de hecho y de derecho:

- a) Por un lado, influyen circunstancias como el coste de la vida que varían no sólo a lo largo del tiempo, sino en las diversas localidades de un determinado país.
- b) Por otra parte, el grado de bienestar alcanzado por la sociedad incide sobre el nivel de vida que se considere mínimo para una existencia acorde a la dignidad humana.
- c) También representa un papel el nivel de prestaciones asistenciales que otorgue el propio Estado u otras instituciones benéficas.¹⁶

16 Cfr., *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del Ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998, p. 121. En definitiva —concluye el autor— el control del mínimo

La idea general se recoge sobre la base de que los tributos sólo pueden ser establecidos cuando existe una riqueza disponible. Así, aquellos ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no forman parte de lo que debemos considerar su capacidad contributiva. Las teorías que analizan el funcionamiento de las rentas mínimas inician con la postura asumida por Giardina, para quien la explicación de dicho instituto tributario se realiza a la luz de la teoría de la reintegración del capital-hombre. Su idea discurre en el sentido de que la renta mínima es una especie de producción destinada a la reintegración de la energía laboral consumada por quien obtenga un ingreso con dicha actividad. El mínimo exento, representa, así, la consecuencia lógica del principio de capacidad contributiva, por lo cual sólo puede ser gravada aquella riqueza a la que se le han restado los gastos de producción de las fuentes productivas. Tanto las que tengan su origen en el capital como en el trabajo.¹⁷

Necesitamos analizar la figura del mínimo exento,¹⁸ considerando una consecuencia lógica de la

existencial “absoluto” sólo podría realizarse con datos estadísticos que tuvieran en cuenta, al menos, los costes de vivienda y manutención.

17 Cfr., Giardina, *Le Basi Teoriche del Principio della Capacit  Contributiva*, Milán, Giuffr , 1961, p. 213 y ss.

18 Para Cencerrado Mill n, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p. 67, el estudio del mínimo

teoría de la capacidad contributiva.¹⁹ Según Cencerrado Millán, su objeto permite que a determinados sujetos se les respete su capacidad económica, en tanto no sea calificada como apta para la contribución, por parte del principio de capacidad contributiva.²⁰

El mínimo exento puede ser personal o familiar. En el primer caso, es necesario respetar las necesidades básicas del contribuyente; los recursos con los que éste satisface sus necesidades primarias no deben ser gravados por impuestos, independientemente de la cuantía que representen. El mínimo exento personal se mueve en el ámbito de la justicia vertical. En la medida en que la riqueza del sujeto aumente, mayores posibilidades tendrá de satisfacer sus necesidades y, por ende, de participar en el concurso de los gastos públicos. No todos los impues-

exento debe extenderse a todas aquellas cuestiones a las que se encuentra ligado el principio de capacidad contributiva.

19 *Cfr.*, Giardina, *op. cit.*, nota 17, p. 447. La misma postura sostiene Manzoni, *Il Principio della Capacit  Contributiva nell ordinamento Costituzionale Italiano*, Torino, Giappichelli, 1965, p. 75, para quien el principio del mínimo vital, aun cuando no est  expresamente establecido por la Constitución italiana, debe considerarse implícito en la propia afirmación del principio de capacidad contributiva. Por su parte Gaffuri, *op. cit.*, nota 13, p. 123, en los mismos términos agrega que el citado instituto sólo interesa por su relación con el principio de capacidad contributiva.

20 *Cfr.*, Cencerrado Mill n, *op. cit.*, nota 12, p. 103 y 104.

tos tienen la misma naturaleza progresiva, pero en la medida que aumentan se evita la regresividad del sistema. En el caso del mínimo exento familiar, se busca beneficiar a las familias cuya situación impositiva no puede ser resuelta mediante la progresividad. Se procura establecer tratamientos discriminatorios con relación a las condiciones específicas de cada núcleo familiar. El problema, por tanto, se convierte en una manifestación de justicia horizontal, que busca dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. La tributación no obedece a condiciones cuantitativas sino cualitativas. Por lo cual los contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva. La cuantificación del mínimo exento debe extenderse a todas aquellas cuestiones a las que se encuentra ligado el principio de capacidad contributiva. Ésta a su vez, es una tarea reservada al legislador, quien para establecer los mínimos deberá tener la información suficiente para clarificar la situación económica a la que se enfrenta el país. Cada sistema fiscal, de acuerdo con su grado de desarrollo económico puede ampliar o disminuir el contenido del mínimo exento. Lo ideal no es sólo avalar la existencia mínima, sino llegar a desgravar la riqueza que asegure el acceso a la cultura, el arte y la educación. La problemática de la cuantifica-

ción del mínimo exento personal puede solucionarse mediante diversas técnicas legislativas, la más común tiende a desgravar una parte de la tarifa, a fin de garantizar la presencia de un índice de riqueza suficiente para satisfacer las necesidades básicas. Una segunda opción disminuye la base imponible, mediante deducciones autorizadas, a fin de que la carga tributaria incida eficazmente sobre la riqueza neta subjetiva y, bajo un último supuesto, que brinda mayor eficacia al anterior, se eliminan de manera progresiva las deducciones permitidas de la base conforme la riqueza aumenta. Esto impide que el mínimo exento, por motivo de la progresividad, se convierta en una beneficio fiscal para las clases pudientes.

IV. EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN SU RELACIÓN CON LA IMPOSICIÓN DIRECTA E INDIRECTA

Cuando nos referimos al mínimo exento automáticamente lo vinculamos con impuestos de naturaleza directa, en especial el que recae sobre la renta de las personas físicas. Técnicamente este es el impuesto cuya contenido permite al legislador individualizar con mayor precisión las cargas tributarias. Empero, por más eficaz y justo que sea, es ilógico plantear un sistema fiscal basado únicamente en el

gravamen sobre la renta y sobre todo en aquellos de naturaleza personal y directa. Para el legislador resulta fácil individualizar las cargas tributarias personales. En el caso del Impuesto sobre la Renta se puede permitir exonerar una parte de la tarifa, a fin de que el contribuyente, antes de verse obligado a contribuir, esté en posición económica de satisfacer sus más ingentes necesidades, o, como ya se dijo líneas arriba, consentir la reducción de la base imponible para que la carga tributaria del sujeto se ajuste a su riqueza disponible.

En los impuestos de naturaleza indirecta, la personalización de la carga tributaria presenta una mayor complejidad. Se trata de impuestos que no repercuten específicamente sobre la capacidad contributiva de quienes se ven sujetos a su hecho imponible. Sin embargo, en tales impuesto también requiere reflejarse el mínimo exento a través de la exoneración de productos de primera necesidad. Gravar bienes necesarios para la subsistencia del hombre impediría que una buena parte de la población alcanzara sus satisfactores primarios²¹ y, en consecuencia, se llegaría a transgredir la capacidad contributiva de ciertos contribuyentes.

21 Para Moschetti, el impuesto al valor agregado que sujete a gravamen productos de primera necesidad está viciado de ilegitimidad constitucional. *Cfr., El principio de capacidad contributiva, cit.*, p. 268.

Al hablar de los impuestos, utilizados por el legislador para sufragar los gastos públicos del Estado, como uno de las contribuciones importantes y vistos como el medio de cobertura más importante de las necesidades del presupuesto,²² se ha realizado una importante clasificación, que aún hoy posee una seria indeterminación. Se distingue entre aquellos impuestos de naturaleza directa, y aquellos otros, considerados como indirectos. Los criterios de diferenciación varían según la clasificación realizada, y su circulación por diversos estadios.²³ En cuanto a los primeros, se argumenta, son los que recaen sobre personas específicas, quienes están obligadas a darle cumplimiento. Son impuestos que no se pueden trasladar, y, a su vez, gravan situaciones duraderas. El principal razonamiento, es que recaen sobre manifestaciones directas de capacidad contributiva. *A contrario sensu*, los indirectos aluden a manifestaciones no directas de capacidad contributiva, se ligan a acontecimientos pasajeros y permiten que el obligado pueda trasladar la carga imposi-

22 *Cfr.*, Neumark, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, p. 52.

23 Manzoni, *op. cit.*, nota 13, p. 125, considera que los índices directos son las manifestaciones o expresiones inmediatas de la riqueza de los sujetos; en cambio, los índices indirectos son aquellos otros hechos o situaciones de hecho que manifiestan capacidad económica solamente en vía mediata o sintomática.

tiva. Los criterios de distinción, como se observa, son múltiples.²⁴

La doctrina no ha homologado sus ideas, e incluso el legislador contribuye a crear ese mar de confusiones.²⁵ Lo que sí debemos aclarar es que ambos descansan sobre el principio de capacidad contributiva. En caso contrario se rompe la frágil estructura que sostiene el edificio tributario.²⁶ Nuestra intención, reflejada en el siguiente apartado, tiene como objetivo relacionar el principio de capacidad contributiva con los principales índices directos o indirectos de la materia imponible.

Los índices de riqueza indirectos, como ya se asentó, representan una capacidad contributiva me-

24 El criterio formalista para su distinción establece que el impuesto será directo cuando repercuta en el sujeto obligado sin dársele oportunidad de resarcirse a cargo de otra persona. En cambio, el impuesto será indirecto cuando se permita al sujeto pasivo trasladar la carga tributaria a un tercero. Tales puntos de distinción no son eficaces, téngase en cuenta que se dan casos de excepción en uno y otro caso. Lo importante es que al surgir la traslación se considera el principio de capacidad contributiva, en relación con la aptitud de cada sujeto de contribuir a los gastos de Estado, en su defecto se atenta contra Constitución.

25 Sostiene Gianini, *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1957, p. 324, que “los impuestos directos son las que gravan una manifestación inmediata de capacidad contributiva, es decir, el patrimonio o la renta de las personas sujetas a la potestad financiera del Estado”.

26 Tales ideas corresponden a las vertidas por Gianini, A.D., *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1957, p. 150.

diata o sintomática, no aluden a representaciones directas como en su caso corresponde a la renta o el patrimonio. El hecho imponible que los contempla requiere estar en contacto con el principio de capacidad contributiva, aun cuando su relación surja con menor fuerza. El problema se centra en terminar si los índices indirectos son los idóneos en el nacimiento de la obligación tributaria y se sujetan al principio de capacidad contributiva. El juicio del legislador al respecto es consustancial al encuentro con índices representativos de esa capacidad.

El poder tributario se ejercita en la esfera económica de los sujetos, no se necesita que sólo a través de los índices que manifiestan una capacidad contributiva directa pueda surgir la obligación tributaria. Existen expresiones de riqueza que se desprenden de circunstancias externas y presuponen en el sujeto un grado de capacidad contributiva diferente a la renta y el patrimonio. Tal es el caso de los gastos, a través de ellos se concluye una riqueza apta para la contribución. Si un sujeto tiene una serie de gastos se presume que cuenta con una capacidad económica que le permite realizarlos y, en consecuencia, tiene la posibilidad o aptitud de contribuir al concurso de los gastos públicos. En el caso de que éstos sólo permitan adquirir artículos de primera necesidad se excluye la posibilidad de pago.

No debemos negar legitimidad constitucional a los impuestos afectos a una naturaleza indirecta. El legislador necesita tener gran cuidado en la configuración técnica de sus presupuestos para no privar de contenido a la disposición normativa, respecto al principio de capacidad contributiva. Los impuestos directos se ajustan con mayor eficacia y plenitud a los criterios de justicia material, pero dejar de gravar los índices indirectos de riqueza atenta, por otra parte, con el contenido del dicho principio. No es legítimo considerar a los primeros criterios únicos de tributación. Se contraviene, así, la Constitución cuando se dejan de gravar índices de capacidad económica que en forma directa o indirecta representan un grado de aptitud contributiva de los sujetos. Sería adverso a la razón resolver el problema de la justicia impositiva limitando las cargas tributarias a las manifestaciones directas de riqueza. Debe, en consecuencia, existir una presunción de que el hecho elegido como base del tributo está en íntima conexión con el principio de capacidad contributiva. Así, siguiendo a Manzoni, la correspondencia entre situaciones de hecho y situaciones de capacidad económica se fundan en una cualidad o condición típica del hecho, y no sobre elementos de orden puramente extrínsecos y accidentados.²⁷

²⁷ Manzoni, *op. cit.*, p. 143.

Actualmente muchas son las voces defensoras de un impuesto al valor agregado que sujete a tributación los productos de primera necesidad y las medicinas. El principal argumento deviene de la propia naturaleza del impuesto que repercute en todo el universo de consumidores, garantizando una amplia captación de recursos. Sus ideólogos, entre otros razonamientos, arguyen que a través de otros impuestos se pueden compensar sus deficiencias. En tal sentido —manifiestan— se puede ampliar la desgravación del impuesto sobre la renta, lo cual permitiría al contribuyente contar con mayores recursos para consumir los productos necesarios para su subsistencia, aun cuando se encuentren sujetos al pago del impuesto al valor agregado. Esta medida, empero, no es lo suficientemente eficaz. En un país como el nuestro, con un gran nivel de pobreza, un gran porcentaje de la población no alcanzan a tener los ingresos necesarios para pagar el impuesto sobre la renta, por lo tanto no pueden gozar de tal beneficio, y, por ende, no tienen la suficiente capacidad económica para adquirir aquellos productos indispensables para su subsistencia, y mucho menos para pagar el impuesto indirecto que llevan implícito. La solución para ajustar el mínimo exento a los impuestos de naturaleza indirecta, está en permitir la exención de bienes de primera necesidad, o, a su vez, que el Estado se comprometa a pagar una com-

pensación por la imposición indirecta que las clases más necesitadas deban desembolsar para estar en posición de adquirir su consumo mínimo.²⁸

El impuesto progresivo sobre la renta es un tributo sumamente controvertido, al que siempre se le atribuye un grado de injusticia. Hacer contribuir a los que más tienen es un medio de medir la capacidad contributiva de los sujetos, quizás la más certera. Permite ajustar las circunstancias individuales a la base para el cálculo de la cantidad a pagar.²⁹ Múltiples han sido los estudios realizados sobre este impuesto,³⁰ en algunos casos, se ha pretendido formar

28 Cfr., Herrera Molina, *op.cit.*, p. 126 y 127.

29 La Renta, opina Neumark, *Principios de la imposición*, Madrid, IEF, 1974, p. 177, “expresa exactamente en la gran mayoría de los casos la disponibilidad económica-financiera a largo plazo de su titular, más aún, se identifica con ella”.

30 Para un estudio más completo sobre la renta como base de gravamen, *cfr.*, Haig, R.M., “El concepto de ingreso: aspectos económicos y legales”, *Ensayos sobre economía impositiva*, dirigido por Musgrave y Shoup, México, Fondo de Cultura Económica, 1964; Von Shanz, “El concepto de renta y las leyes reguladoras del impuesto sobre la renta”, *Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1970; Simons, “El impuesto personal sobre la renta”, *Hacienda Pública Española*, núm. 3, 1970; Musgrave Richard y Musgrave, Peggy, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, Madrid, Mc Graw Hill, 1991, 397-486; Pérez Royo, *Manual del impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Madrid, Marcial Pons, 1992 ; Calvo Nicolau, *Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta (Empresas y Personas Físicas)* México, Ed. Themis; Goode, Richard, *El impuesto sobre la renta*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973; Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana, *Impuesto a las ganancias*, Buenos Aires, Depalma, 1980; Neumark, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974; Agullo,

un concepto general y lograr su identificación para un mejor resultado fiscal. En cambio, se ha dicho que los impuestos como el impuesto al valor agregado al incidir en el gasto de las personas tienen un mejor resultado valorativo, ajustan su contenido al principio de capacidad contributiva, por lo cual cumplen con los postulados de la equidad vertical y horizontal.³¹ No compartimos esta idea, su personalización es problemática, aun cuando, según lo considera Moschetti, —y ya lo hemos dejado entrever— se establezcan algunos elementos de individualización, eximiendo los consumos de primera necesidad correspondientes al mínimo vital y previendo tipos discriminados según el carácter más o menos suntuario del consumo.³²

Para adecuar la renta al principio de capacidad contributiva se necesita, de manera fehaciente, deducir los gastos realizados para producirla y aquellos otros necesarios para ajustar la carga tributaria a las condiciones reales de la aptitud contributiva del sujeto. A través de estas operaciones resulta

Antonia, “Estructura de la imposición sobre la renta y el patrimonio y el principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, Madrid, 1987.

31 Cfr., Kaldor, *Impuesto al gasto*, México, Fondo de Cultura Económica.

32 Cfr., *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 266.

factible depurar la renta bruta para dar paso a la renta neta, y tomar en cuenta las características personales y familiares del contribuyente en el establecimiento de la tasa de gravamen.³³ Si utilizamos únicamente el costo de generación de la renta para llegar a una base imponible (renta gravable) donde la ley permita deducir los gastos realizados para alcanzar la base del impuesto, se contraviene el principio de justicia, y, esencialmente, la capacidad contributiva de cada contribuyente. Es necesario, por ello, ajustar la base gravable del impuesto a los gastos realizados para satisfacer las necesidades primarias básicas del individuo y del núcleo familiar. Al obtener la renta neta en un sentido subjetivo se completa el sistema tributario justo.

33 Esta es la tesis que sostiene el profesor Lang, Joachim, “Tributación familiar”, *Hacienda Pública Española*, núm. 94, Madrid, 1985, p. 410, a través de la cual se debe determinar la base tributaria de la renta tomando en cuenta la capacidad contributiva en sentido subjetivo, considerando “los gastos de mantenimiento necesarios del contribuyente para sí y para su familia, que hay que cubrir inevitablemente mediante los ingresos en el sentido económico, y que por eso no son disponibles para el pago de los impuestos”.