

*“Se piensa que lo justo es lo igual pero no para todos, sino para los iguales. Se piensa por el contrario que lo justo es lo desigual, y así es, pero no para todos, sino para los desiguales.”*

*Aristóteles.*

### **CAPÍTULO III**

#### **“CAPACIDAD CONTRIBUTIVA”**

3.1. Teorías Doctrinales del Principio de Capacidad Contributiva; 3.1.1 Teoría de la Causa Impositiva como justificación del Principio de Capacidad Contributiva; 3.1.2. Teoría de la Naturaleza Jurídica del Principio de Capacidad Contributiva; 3.1.3. Teoría que justifica el principio de Capacidad Contributiva como manifestación de fuerza económica; 3.1.4. Teoría sobre la vinculación de los principios de Capacidad Contributiva e Igualdad; 3.1.5. Teoría que justifica a la Capacidad Contributiva como presupuesto, límite parámetro de los impuestos; 3.2 Principio de Capacidad Contributiva: límite material de justicia; 3.3. Principio de Capacidad Contributiva: ámbito objetivo y subjetivo; 3.4. Mínimo Exento; 3.4.1. Principio de Capacidad Contributiva y el Mínimo Exento; 3.4.2. Contenido del Mínimo Exento; 3.4.3. Ámbito de Aplicación del Mínimo Exento.

### **3.1 Teorías Doctrinales sobre el Principio de Capacidad Contributiva.**

#### **3.1.1. Teoría de la Causa Impositiva como justificación del Principio de Capacidad Contributiva.**

El antecedente más antiguo que justifica la obligación tributaria se encuentra en la teoría de la causa, que aunque en la actualidad se ha visto relegada, estuvo presente en distintas etapas de la historia. Iniciando en la época medieval, donde los teólogos afirmaban que, el soberano tenía en sus manos el bienestar del pueblo, y debido a eso se encontraba facultado para establecer tributos a sus súbditos, siempre y cuando no se saliera de los límites de sus bienes.

En el derecho romano, donde en un principio, se consideraba a la causa como un supuesto de hecho que originaba una consecuencia o situación jurídica. Posteriormente debido a la falta de técnica jurídica se le comienza a dar un sin número de acepciones, es decir, carecía de un significado fijo. Sin embargo, la técnica jurídica que permite dotar de un significado bien definido a la idea de “causa” aparece en la escuela italiana. Es hasta entonces que se logra establecer que la razón de pagar impuestos son los servicios que el contribuyente recibe a modo de contraprestación por parte del ente público.

Aunque en un principio esta teoría de la causa tenía sólo aplicación en el campo del derecho privado, posteriormente alcanzaría también el derecho público. En el ámbito privado se le consideraba, en palabras de García Bueno, como “ el porque inmediato en virtud del cual

una persona emite su declaración jurídica de voluntad”<sup>1</sup>. Es decir, era la razón económica que justificaba un negocio y por su importancia merecía estar bajo la tutela jurídica de la ley. En tal virtud, la tutela jurídica no sólo se presenta en el derecho privado sino en todas las relaciones de derecho y en este caso el derecho público y en especial el tributario no podían ser la excepción. De manera que al estar tutelada por la ley la relación jurídico tributaria, el Estado se encuentra en la posibilidad de expresar la razón jurídica inmediata de su actividad. Para llegar a conocer la verdadera causa de la potestad tributaria, la verdadera razón, el porqué se debe cumplir con la obligación de contribuir al gasto público.

El gran exponente de esta teoría causal es Griziotti, quien consideraba que el fundamento último de los sujetos para pagar impuesto radicaba en la transformación de los impuestos en bienes y servicios públicos<sup>2</sup>. En su opinión, el goce de los servicios públicos que prestaba el estado fungía como condición necesaria, (que cada sujeto debía presentar de forma individual) para que tuviera lugar el nacimiento de la relación jurídico tributaria. De modo que se observa una fuerte relación entre la teoría de la causa y la teoría de la contraprestación. Creando así un vínculo estrecho entre el contribuyente y el ente público. Es decir, a mayor cantidad de servicios públicos ofrecidos, mayor producción de riqueza y por ende mayor capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Por su parte, Mafezzoni, complementa esta teoría con el argumento de que el hecho de que todos deban contribuir al gasto público, no implica que “todos” lo deban hacer, sino sólo

---

<sup>1</sup> GARCÍA BUENO, Marco César, “*El Principio de Capacidad Contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México*”, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, España, 2000, p.151.

<sup>2</sup> CAÑAL GARCÍA, Francisco José, “*Revisión Crítica del Principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas Formulaciones Doctrinales*”, Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas, núm. 4, S.L.P., México, 1996, p. 20.

aquellos que gocen de los servicios que el ente público presta. Es decir, que sin importar si se tratase de nacionales o extranjeros, cualquiera que se beneficiara de los servicios públicos debía contribuir a la carga pública. En relación a la capacidad contributiva, la consideraba como una manifestación de la capacidad económica calificada, y no simplemente de capacidad económica, es decir un hecho económico a través del cual se manifestaba el goce de los servicios públicos.<sup>3</sup>

Por tanto, la causa primera del impuestos según esta teoría, es la percepción de servicios públicos; y no la posesión o consumo de riqueza, que vendría a ser la causa última. A su vez, el coste de esos servicios, deberá repartirse entre todos los contribuyentes en relación con la riqueza que éstos posean; es decir, en observancia de la capacidad contributiva que manifiesten los sujetos pasivos. De modo que, a través de la teoría de la causa impositiva se encontraba la justificación del principio de capacidad contributiva. Así, la correspondencia entre capacidad contributiva y los servicios públicos, funge como el elemento constitutivo de la obligación tributaria individual.

La teoría de la causa es objeto de una severa crítica realizada por Giardina, para quien las aseveraciones efectuadas por Griziotti resultan arbitrarias desde el punto de vista constitucional. En tal virtud se considera que no tienen siquiera cabida en el campo del derecho. La única importancia que se le da a esta teoría es debido a que influye sobre la voluntad del sujeto. Sin embargo, no se puede comparar la relación jurídico tributaria con una relación contractual; debido a que, en la primera no existe manifestación de la voluntad del

---

<sup>3</sup> Tal y como CAÑAL GARCÍA (Ob. cit., p. 20.) señala la teoría causalista iniciada por Griziotti será posteriormente desarrollada por Maffezzoni.

sujeto pasivo para contribuir al gasto público. De manera que se erradica toda posibilidad de aludir a la teoría de la causa como justificación de la obligación tributaria, ni de la relación entre contribuyentes y Estado; y mucho menos de la propia capacidad contributiva.

Actualmente la mayoría de las doctrinas considera que el principio de capacidad contributiva tiene su origen en la capacidad económica del contribuyente, ya que es la base y sustento de la tributación<sup>4</sup>. De modo que el legislador no puede establecer presupuestos normativos que se basen en hechos de naturaleza no económica, aún cuando manifiesten el goce de los servicios públicos. Debido a que no son de utilidad en el reparto de los ingresos y en consecuencia tampoco en relación a la carga tributaria. La ventaja que significa gozar de los servicios públicos que presta el estado no es un criterio de política fiscal que pueda resultar eficaz, no sólo por su vaguedad e indeterminación que imposibilitan el surgimiento de conceptos jurídicos a partir él. Además porque es sólo mediante ley que se obliga a contribuir al gasto público, y no a través del goce de los servicios públicos prestados por el Estado.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Al respecto GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio señala (*“Reflexiones en torno a los Principios de Capacidad Contributiva e Igualdad”*, ARS IURIS, Revista de la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana, 1990, p.52) lo siguiente: “...dentro del ámbito tributario podría parecer lógico tratar de encontrar un criterio de igualdad en el reparto de lo que los servicios públicos cuestan, que simultáneamente tuviera en cuenta lo que esos servicios públicos reportan. La idea no es, por otra parte, nueva. Está desarrollada en los criterios de Griziotti, Forte y Maffezzoni y, más recientemente, en Abbamonte y Rodríguez Bereijo. Pero los mismos argumentos que invalidaron el intento entonces, los siguen invalidando hoy.

Estos argumentos son fundamentalmente los siguientes: 1) El carácter predominantemente político de la deliberación sobre el gasto público, que únicamente permite valoraciones globales, dificulta extraordinariamente todo intento de aproximación al beneficio individual que el gasto público reporta; 2) la nota de indivisibilidad, que por lo común acompaña a los servicios públicos financieros mediante impuestos, supone una falta de coincidencia entre el usuario del servicio y el pagador del gravamen; y 3) Es previsible fracaso de una investigación tendiente a comparar con idéntico rigor la igualdad de trato dispensada al momento de ser gravado por un tributo, con la ofrecida al beneficiarse de un gasto, que tanto puede estar en relación directa (obras públicas, seguridad) como inversa (servicios públicos asistenciales) a la capacidad económica del efectivo pagador del tributo y presunto beneficiario del gasto público.

<sup>5</sup> La opinión de Mario PUGLIESE (*“Derecho Financiero”*, FCE, España, 1939, p.112.) en relación a este teoría de la causa es la siguiente: “Evidentemente el concepto de la causa no puede, sino entre límites restringidos, trasladarse a la legislación positiva. Nadie podría afirmar que él permita al ciudadano o magistrado no aplicar una norma legislativamente válida, o bien subordinar su observancia a condiciones de cualquier género no previstas

En conclusión, resulta imposible considerar la teoría de la causa impositiva como medio para el cálculo de la carga tributaria, ya que las manifestaciones de riqueza no precisamente significan manifestaciones de goce de los servicios públicos. Puesto que aún aquellos que no poseen riqueza alguna gozan de ellos. En tal virtud, tampoco se puede decir que el principio de capacidad contributiva encuentre su justificación en ésta teoría. La única justificación posible a tal principio es, la capacidad económica, o en otras palabras la riqueza susceptible de imposición.

### **3.1.2. Teoría de la naturaleza jurídica del Principio de Capacidad Contributiva.**

En la doctrina existen dos corrientes respecto a la naturaleza jurídica del principio de capacidad contributiva. La primera le otorga el carácter de norma programática, asegurando su completa indeterminación jurídica. Sin embargo, la segunda le otorga el carácter de norma vinculante garantizando su eficacia al establecer las bases razonables para un sistema tributario.

La primera teoría proviene de la escuela italiana, que durante mucho tiempo consideró que el principio aludido no presentaba una connotación precisa, motivo por el cual no lograba satisfacer las exigencias teóricas para ser considerada una norma de carácter vinculante. Se le consideraba como una simple directriz que establecida en la constitución, implicaba que la

---

en la ley. La fuente de la obligación tributaria es siempre la ley positiva, y sobre ese punto no puede nacer dudas ningunas.”

magnitud de la imposición dependía de la capacidad contributiva. Es decir que se le consideraba tan sólo una norma programática, negándole en consecuencia un contenido concreto o específico.<sup>6</sup>

A pesar de ello surge la segunda corriente doctrinaria que considera a la capacidad contributiva como una norma de carácter vinculante. Debido a que como principio constitucional establece limitaciones al poder tributario que posee el Estado. Estableciendo como se observó con antelación los presupuestos, límites y parámetros a que deberán sujetarse todos y cada uno de los impuestos que se establezcan. En torno a esto, resulta absurda la aseveración de que este principio carezca de un contenido concreto o específico. Tampoco se le debe restar importancia jurídica a éste principio, toda vez que establece las bases esenciales para que un sistema tributario pueda calificarse de justo y eficaz.

En conclusión, el principio de capacidad contributiva no nace como criterio de orientación o directriz política para el futuro, motivo por el cual resulta imposible reconocer su naturaleza programática. En cambio, si resulta indispensable reconocer su naturaleza vinculante o preceptiva, ya que se trata de un principio que rige cada impuesto en lo particular. Además de permitir la defensa y salvaguarda de los derechos de los contribuyentes en caso de que un impuesto sea contrario a las disposiciones establecidas en la Constitución.

---

<sup>6</sup> Respecto de esto, CAÑAL GARCÍA (Ob. cit.,p.20) menciona que a partir de la admisión del principio de capacidad contributiva las opiniones críticas de autores como Einaudi, A.D. Giannini, G. del Vecchio, Coccivera y Romanelli-Grimaldi no se hacen esperar, y señala que: “Las razones que aducen a estos autores se resumen en calificar las normas constitucionales sólo como programáticas, dar a la capacidad contributiva relieve financiera pero no un valor jurídico y, en fin, acusarlo de concepto indeterminado o contradictorio.”

### **3.1.3. Teoría que justifica el Principio de Capacidad Contributiva como manifestación de fuerza económica.**

Las aportaciones al gasto público deberán fijarse en atención a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, desde luego tomando en cuenta los criterios de riqueza general emitidos por el legislador. Para concurrir a la carga pública el contribuyente debe ser económicamente apto, es decir, que debe poseer riqueza suficiente para ser capaz de hacer frente a la obligación tributaria. La capacidad contributiva se externa como la fuerza económica, del sujeto pasivo, que es susceptible de gravamen. Así el legislador establece los impuestos, no por capricho, sino en base a las aptitudes económicas de los contribuyentes.<sup>7</sup>

El establecimiento de los impuestos debe entonces estar íntimamente relacionado con la potencialidad económica del contribuyente. Ya que de lo contrario se estarían gravando situaciones carentes de capacidad contributiva. Es decir que la obligación tributaria deberá estar siempre ligada a un hecho económico. El supuesto contrario solo da origen a la ilegitimidad de los impuestos.

La capacidad económica funge como presupuesto esencial de la capacidad contributiva<sup>8</sup>. Entre ambas existe una relación de interdependencia, donde la existencia de la primera presume la presencia de la segunda. De modo que para poder ubicar los índices de capacidad contributiva se debe estar primero en presencia de índices generales de riqueza

---

<sup>7</sup> CAÑAL GARCÍA (Ob.cit., p.20.) señala con referencia a esto, que la rehabilitación del principio de capacidad contributiva corre a cargo de Giardina "... , que pone como núcleo del concepto la fuerza económica. Formula también el criterio de normalidad por el cual, cuando una situación es tomada como hecho imponible, esto significa que este supuesto es normalmente índice de capacidad económica."

<sup>8</sup> Para CAÑAL (Ob. cit., p. 21. ) la notable aportación de Giardina consiste precisamente en la distinción, que se ha hecho "clásica", entre la capacidad contributiva absoluta y relativa."



como son los ingresos, el gasto o incluso el patrimonio. Sin embargo, se debe tomar en cuenta que las necesidades básicas se satisfacen a través de esos índices. Motivo por el cual sólo una vez satisfechas las dichas necesidades, será susceptible de gravamen el excedente a esos gastos.

Una vez que se logra superar el mínimo exento, la capacidad contributiva aumenta conforme lo hacen los índices generales de riqueza. Es decir que aumenta de manera progresiva, de modo que si la riqueza del contribuyente aumenta, también aumentará su carga tributaria. El uso de la progresividad ha sido considerada como una técnica de gran eficacia para la individualización de dicha carga. De manera que resulta necesario medir la capacidad económica a través de manifestaciones económicas para poder acceder a un sistema tributario de carácter progresivo.

La capacidad contributiva debe partir de la manifestación de un hecho de naturaleza económica. No se puede hablar de capacidad contributiva si no existen los índices económicos suficientes para hacer frente a la obligación tributaria. De modo que, aún cuando para el establecimiento de los supuestos de hecho de los impuestos se alude a los índices de riqueza generales, la verdadera capacidad contributiva sólo podrá determinarse en base a los índices de riqueza particulares de cada contribuyente.

Al respecto, Gaffuri considera que la capacidad contributiva subsiste gracias a la presencia de capacidad económica, es decir, a la riqueza manifestada por los contribuyentes. Entonces concibe a la capacidad económica como presupuesto necesario pero no suficiente para integrar el concepto de capacidad contributiva. Pero además, señala que sólo se puede

hablar de capacidad contributiva, cuando la riqueza susceptible de gravamen, se refiere única y exclusivamente al fruto y no a la fuente productiva.. Esto es sin poner en riesgo la subsistencia de dicha fuente. De manera que si el estado grava, no sólo el fruto, sino la fuente misma surge la ilegitimidad constitucional del impuesto<sup>9</sup>. De manera que para éste doctrinario, la fuente productiva es la fuerza económica que no expresa capacidad contributiva, y la identifica con el patrimonio; no así los ingresos, que vienen a ser los frutos y por ende la verdadera riqueza susceptible de gravamen. De modo que si el impuesto impacta de forma indiscriminada al patrimonio del contribuyente, se afectan los medios de producción que concurren a formarlo.

Moschetti, por su parte, no comparte la opinión anterior, ya que considera que es un grave error el considerar que únicamente la riqueza que no constituye fuente productiva manifiesta capacidad contributiva; a pesar de que esto se justifique como medio de protección a la economía privada. Hace alusión a países capitalistas que han incurrido en exacciones patrimoniales, y que a pesar de ello poseen las economías más eficientes, como Suiza, Suecia, Estados Unidos, Holanda y Alemania. Señala que:

“ si el capital es, por hipótesis improductivo, los casos posibles son dos: o se trata de un mal pasajero, de forma que, después de un breve plazo, se vuelve a la productividad normal y por tanto el peligro de afectar a la fuente de producción no llega a madurar; o bien, se trata de una improductividad definitiva y entonces ese capital debe dejar de ser considerado fuente productiva y, por consiguiente, siguiendo la teoría expuesta, resulta gravable sin más (e incluso su agotamiento no puede perjudicar la permanencia de la economía privada)”.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> GARCÍA BUENO, Ob. cit., p.169.

<sup>10</sup> MOSCHETTI, Francesco, “*El Principio de Capacidad Contributiva*”, IEF, Madrid, 1980, p. 79.

De manera que no existe, según Moschetti, ningún elemento para excluir de gravamen a las fuentes productivas, como el patrimonio; y tampoco a aquellos sujetos que detentan una riqueza que no se considera fuente productiva como es el capital.

Aunque en un principio el principio de capacidad contributiva sólo fue valorado sólo por su aspecto económico, en la actualidad también debe ser tomado en cuenta el aspecto jurídico. Para entender el porque de esta situación, es preciso aclarar la diferencia de opiniones que existen, en perspectiva este principio, entre un economista y un jurista. El primero sólo busca un sistema financiero ideal en el que se construya un criterio de justicia general. Por su parte, el jurista, busca resolver la problemática real y concreta que se presente en relación al sistema financiero, y en consecuencia con el establecimiento y la aplicación de lo impuestos, a través de la impartición de niveles óptimos de justicia. Así resulta necesario valorar el aspecto jurídico de la capacidad contributiva debido a que se presenta como principio de justicia material, concepto de contenido más amplio que requiere de un criterio jurídico y no económico.

A pesar de que sea el aspecto económico el que se manifieste en todos los impuestos, el establecimiento de los mismo debe constar en la ley. Puesto que un sistema tributario, es decir, cada una de las figuras que lo constituyen, así como las relaciones que consecuentemente surgen entre Estado y contribuyentes, deben estar reguladas en la legislación de la materia. Esto en debido cumplimiento del principio de legalidad, cuya importancia resulta de gran trascendencia en un sistema tributario para otorgar seguridad jurídica al contribuyente.

En conclusión, el principio de capacidad contributiva posee ciertamente dos aspectos: el económico, que durante mucho tiempo fue el primero y único reconocido por la doctrina, pero que ciertamente no fue suficiente para dotar de contenido al principio aludido; y el jurídico, que con el tiempo se logró consolidar por la importancia que representa al tratar de acceder a sistemas tributarios con niveles óptimos de justicia.

#### **3.1.4. Teoría de la relación entre los Principios de Capacidad Contributiva e Igualdad.**

El principio de igualdad como bien señala Lejeune supone una de las inspiraciones del derecho público surgido a partir de la Revolución Francesa. Sin embargo, cabe aclarar que teóricamente existió con anterioridad en la obra de Adam Smith, como uno de los principios económicos que este autor establece para el acceso a la riqueza de las naciones.<sup>11</sup> La instauración de este principio en los sistemas tributarios tiene por objeto evitar que surjan privilegios hacia determinados sujetos. Para no repetir la experiencia del pasado, cuando las clases acomodadas gozaban del privilegio de no pagar impuestos, obligación que entonces sólo correspondía a las clases más bajas en la pirámide social, es decir que la carga tributaria recaía en su totalidad sobre aquellos que menos recurso poseían. Por tales motivos, el principio aludido se establece en la actualidad como límite de las contribuciones y protector de los contribuyentes.

Aunque en un primer momento el principio de igualdad implica que todos los individuos son iguales ante la ley, su contenido no termina ahí, ese es sólo su sentido formal.

---

<sup>11</sup> LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, “Aproximación al Principio de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1980, p.122.

Pero en sentido material, que es el que verdaderamente interesa al derecho tributario, consiste en el uso de situaciones discriminatorias con la finalidad de resolver conflictos de equidad. Es decir, a través de figuras como el mínimo exento, la exención, la deducción, regímenes fiscales especiales y demás tratamientos diferenciados se pretende dar un tratamiento justo a los contribuyentes.<sup>12</sup>

El principio de igualdad al hacer uso de las figuras tributarias mencionadas anteriormente guarda relación con el principio de capacidad contributiva. Debido a que es precisamente a través de esas figuras, que se logra valorar la situación particular de cada contribuyente. Lo cual implica poder efectuar una individualización de la carga tributaria en base a su real aptitud contributiva. De manera que tanto el principio de igualdad como el de capacidad contributiva tienen como finalidad evitar que el contribuyente sea víctima de tratos injustos y arbitrarios.

Pero ¿qué significa injusto y arbitrario? El concepto de lo que es justo o injusto deviene de un conjunto de valores previamente establecidos, a partir de los cuales se otorga el valorativo de justa o injusta a determinada situación. Por su parte, el concepto de arbitrariedad hace referencia a la negación del derecho, se considera que un acto es arbitrario cuando difiere de la norma que lo regula. De modo que se tendrá conocimiento de que un acto de autoridad es

---

<sup>12</sup> Al respecto, LEJEUNE VALCÁRCEL (Ob. cit., p.124.) establece lo siguiente “...en Derecho Tributario el principio de igualdad ha venido siendo utilizado por la doctrina en un doble sentido. El primero de estos sentidos hace referencia a la esfera de sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias, formulándose en el sentido de que el principio de igualdad supone la paridad de tratamiento, con exclusión o prohibición de cualquier privilegio o discriminación por razón de nacimiento, clase, religión o raza. Este primer contenido responde a la más clásica formulación del principio en el sentido de igualdad ante la Ley. En un segundo sentido, se habla del principio de igualdad como base del Impuesto, como medida de las obligaciones tributarias a soportar por los sujetos pasivos, viniendo a significar en este sentido, y en una formulación también clásica, que cada uno contribuirá con relación o proporción a su capacidad económica.”

arbitrario por la declaración que al efecto realice el jurista. Esto dependerá por supuesto, del apego o desapego de dichos actos a las normas emitidas por el legislador.

La doctrina estableció durante algún tiempo el criterio de interdicción de la arbitrariedad con el fin de proteger al contribuyente de situaciones arbitrarias y tratar de darle un trato más justo. El planteamiento consistía en que a través de la implantación de este criterio se daría efectivo cumplimiento al principio de igualdad. Por una lado, evitaba actos arbitrarios por parte de las autoridades; pero por otro, implicaba altos niveles de discrecionalidad otorgados al legislador para que pudiera emitir normas apegadas al principio de igualdad. Para poder dar un trato igual a aquellos que se encontraran en igualdad de circunstancias, y distinto a aquellos cuyas circunstancias fueran desiguales.

Sin embargo, no se contempló que el fenómeno de la arbitrariedad no sólo se presentaba en los actos sino también en las normas. En el derecho tributario, se considera que una norma es arbitraria cuando produce efectos similares a individuos con situaciones distintas, ó efectos distintos en iguales circunstancias. Este tipo de normas se encuentran viciadas de ilegitimidad constitucional puesto que violan el principio de igualdad.

La interdicción o prohibición de arbitrariedad lejos de cumplir cabalmente con su objetivo, provocaba el surgimiento de normas arbitrarias por el alto grado de discrecionalidad que se otorgaba al legislador. De tal forma que a través de esta prohibición o interdicción de arbitrariedad sólo se lograba proteger al derecho, más no a la justicia, que posee gran importancia como principio rector de todo sistema tributario.

La vinculación que existe entre los principios de igualdad y capacidad contributiva tiene la finalidad de hallar un sistema de distribución de las cargas tributarias más justo. En esta relación no existe subordinación de un principio para con el otro. De manera contraria a la teoría expuesta por Lejeune Valcárcel cuando señala a manera de conclusión que “Generalidad y Capacidad Contributiva no son dos principios distintos del de Igualdad, sino que se presentan como una mera especificación y exigencia del mismo.”<sup>13</sup> Pero tampoco se puede adoptar la postura contraria como lo hace Cañal García al señalar que:

“...la clave de la autonomía del principio de capacidad contributiva reside principalmente, en nuestra opinión, en que el principio de igualdad se aplica a los casos en que hay identidad entre los supuestos de hecho, mientras que el de capacidad es el criterio para juzgar adecuadamente los casos de supuestos de hecho diferentes. Por tanto el principio de capacidad contributiva despliega su eficacia en un último reducto de imposición arbitraria, no cubierta por el principio de igualdad. Lo cual es la razón de que en el Derecho Tributario el principio de capacidad prevalezca sobre el de igualdad.”<sup>14</sup>

De ninguna manera es aceptable la subordinación de principios, ni del de capacidad contributiva al de igualdad, ni viceversa, ni de ningún otro. Tanto el principio de igualdad como el de capacidad contributiva deben funcionar en conjunto con todos los demás principio establecidos constitucionalmente. Debido a que sólo complementándose unos a otros se podrá acceder a niveles óptimos de justicia tributaria, situación que resulta por demás benéfica para los contribuyentes y en consecuencia para el propio Estado.

<sup>13</sup> LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, Ob.cit., p. 125.

<sup>14</sup> CAÑAL GARCÍA, Francisco José, Ob. cit.,p.25.

La capacidad contributiva presenta un especial vínculo con el principio de igualdad. Debido a que por una parte, en su ámbito subjetivo busca individualizar la carga tributaria a través de la valoración de la situación personal o familiar del contribuyente. Mientras que el principio de igualdad funge como medio idónea para establecer dicha individualización, al otorgar un trato igual a todos aquellos sujetos pasivos que se encuentren en igualdad de condiciones, así como un trato distinto a todos aquellos que se encuentren en circunstancias diferentes. Puesto que sólo a través de la desigualdad se logra la verdadera igualdad.<sup>15</sup>

De tal forma que aún cuando dos sujetos pasivos manifiesten la misma capacidad contributiva global, puede que en lo particular sus condiciones o circunstancias sean distintas, por lo que denotarán obviamente distinta capacidad contributiva. Y en consecuencia, se les dará un trato distinto, en base a su distinta capacidad contributiva para dar efectivo cumplimiento al principio de igualdad. Aunque en el ámbito objetivo, índices de riqueza iguales tendrán cargas tributarias iguales, esto siguiendo la línea progresiva de “a mayor riqueza, mayor carga tributaria”<sup>16</sup>. En el ámbito subjetivo, y en concordancia con el principio de igualdad, dichos índices pueden resultar afectados por cargas tributarias distintas.

---

<sup>15</sup> En relación a esto, PONT MESTRES (“*La Justicia Tributaria y su formulación Constitucional*” en *Estudios sobre temas tributario actuales*, Barcelona, 1985, p.31.) opina que : “Ese tratamiento igual requiere que las leyes tengan en cuenta y tomen en consideración las desigualdades económicas cuantitativa y cualitativamente existentes entre las personas. Si el tributo consiste en detraer una parte de la renta una parte de renta individual para aportarla al acervo común, es obvio que la igualdad tributaria se conecta con la posibilidad de cada uno para efectuar este tipo de aportaciones, esto es con la capacidad económica o contributiva, toda vez que los servicios públicos indivisibles se producen en beneficio e interés general sin que sean utilizables en unidades o alícuotas individualizadas.”

<sup>16</sup> Al respecto GARCÍA BUENO (Ob.cit., p.139 ) señala que ”(...) el principio de capacidad contributiva se mueve en un doble plano: vertical y horizontal. En el primer caso se exige que la carga tributaria individual aumente de manera progresiva, al aumento de la riqueza. Sin embargo tal progresividad no es una característica de todos los impuestos. En la medida que predominan impuestos con tales características se limita la regresividad del sistema. En cambio el ámbito de actuación horizontal busca dar un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales. Así un impuesto que impida la deducción de específicos gastos, necesarios para la vida familiar, provoca una discriminación con respecto a la unidad familiar, y, por ende, una violación al principio de igualdad.”



La aptitud de ser considerado contribuyente parte de la simple existencia de índices de riqueza. Sin embargo, un sistema tributario verdaderamente justo requiere de mayor exactitud, es decir, buscar la aptitud específica de cada contribuyente. Para lograrlo se conjugan las funciones del principio de capacidad contributiva, en su ámbito subjetivo; así como del principio de igualdad. Al respecto Cañal García establece que “el principio de igualdad se aplica a los casos en que hay identidad entre los supuestos de hecho, mientras que el de capacidad es el criterio para juzgar adecuadamente los supuestos de hechos diferentes”.<sup>17</sup>

A pesar de que este apartado sólo trato la relación que existe entre los principios de igualdad y capacidad contributiva como medio para lograr un justa distribución de las cargas tributarias. Se debe tener presente que la única forma de lograr acceder a la justicia tributaria es a través del trabajo conjunto de todos los principios que constitucionalmente regulan los impuestos. De manera que, ningún principio se encuentra subordinado a otro, sino que todos guardan entre sí una relación de complementariedad con la finalidad de mejorar el sistema tributario de cada Estado.

### **3.1.5. Teoría de la Capacidad Contributiva como presupuesto, límite y parámetro de los impuestos.**

En relación al principio de capacidad contributiva se han suscitado varias teorías, al efecto, García Bueno cita a la doctrina italiana y señala que:

---

<sup>17</sup> CAÑAL GARCÍA, Ob. cit., p.25.

“...el principio de capacidad contributiva limita las elecciones del legislador a la hora de conformar las hipótesis normativas de los tributos, constituyéndose como presupuesto, límite y parámetro de la imposición.”<sup>18</sup>

La capacidad contributiva como presupuesto de la imposición, consiste en que el sistema tributario debe adherirse a este principio. Es decir que todo impuesto debe establecerse en base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo. De modo que desde una perspectiva generalizada sólo serán contribuyentes aquellos que verdaderamente se encuentren en aptitud de concurrir a las cargas públicas.

Por otra parte, como límite impositivo, restringe la actividad del legislador, evitando que este caiga en el supuesto de extralimitarse en sus funciones. Al establecer que la elección de hechos impositivos se realice no sólo en base a los límites constitucionales, sino que además se tome en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo. En caso de que los presupuestos de hecho elegidos por el legislador no denoten índices de capacidad contributiva estarán viciados de inconstitucionalidad. De esta forma el principio de capacidad contributiva se establece como límite de validez de los impuestos.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> GARCÍA BUENO, Ob. cit., p. 140.

<sup>19</sup> En relación a esto, resulta interesante la opinión de CAÑAL GARCÍA (Ob. cit., p.27) quien establece lo siguiente: “El principio de capacidad contributiva establece un límite absoluto y otro relativo a la potestad tributaria. Corresponden a la distinción que formula Giardina entre el concepto de capacidad económica absoluta –como aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas- y el de capacidad económica relativa –como criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria-. (...)”

En definitiva el límite, absoluto y objetivo, de la capacidad contributiva se refiere al hecho imponible, que ha de ser índice revelador de riqueza. Esta riqueza debe ser efectiva, real; por lo que el principio de capacidad contributiva excluye la posibilidad de que se grave una riqueza presunta o ficticia. La riqueza debe ser actual, por lo que excluye el gravamen retroactivo. Por último el impuesto no puede alcanzar a la totalidad de la riqueza, anulándola; es decir, el impuesto no podrá ser confiscatorio. El principio de capacidad contributiva constituye así una garantía de la propiedad individual.”

Además se considera que el principio de capacidad contributiva funge como parámetro de los impuestos, debido a que establece un equilibrio entre la riqueza susceptible de gravamen y el monto de la exacción. Para cumplir con esto, se debe poner especial atención a las condiciones personales y familiares del contribuyente, así como al mínimo exento por tratarse del ámbito de valoración subjetiva. Además en este tercer supuesto se alude al principio de igualdad tributaria. En el sentido de que para que exista el antes mencionado equilibrio, se debe garantizar igualdad de trato a sujetos que gocen de igual capacidad contributiva, así como un trato desigualdad a aquellos que gocen de capacidad contributiva distinta. Así el principio de capacidad contributiva como parámetro de los impuestos se afirma como principio de uniformidad o igualdad tributaria.

De manera que el principio de capacidad contributiva como presupuesto, límite y parámetro de la tributación, exige: primero, que el legislador establezca impuestos sólo en base a índices económicos representativos de una capacidad contributiva general; segundo, que materialice lo anterior a través de una buena elección de hechos imposables; y tercero, señalar específicamente el monto de la obligación tributaria a través del establecimiento de tasas y cuotas tributarias.

### **3.2. Principio de Capacidad Contributiva: límite material de justicia.**

La actividad financiera de los entes públicos ha sido una exigencia de todos los tiempos y civilizaciones, por lo que se considera una constante histórica en la existencia de

comunidades políticas. Desde siempre ha pretendido fundarse sobre los criterios de justicia imperantes en las distintas épocas. La idea del “reparto justo” como señala Pont Mestres

“es la que ha estado, en términos generales, presente en el reparto del coste de la actividad pública, aunque su presencia no siempre haya trascendido a la realidad normativa, quedándose en mera especulación teórica o en ejercicio escolástico, con más o menos reflejo práctico.”<sup>20</sup>

Esos principios materiales que constituyen el criterio de justicia, con el tiempo fueron convirtiéndose en derecho positivo, al ser establecidos en las distintas constituciones de los estados, alcanzando así el máximo rango legal al que una norma puede aspirar.

Los principios constitucionales se establecen como límites al poder tributario, es decir, demarcan la facultad que tiene el Estado para establecer contribuciones a cargo de los particulares. De manera que desempeñan un papel de gran trascendencia, limitar la normativa ordinaria del establecimiento de los tributos, para lo cual poseen un doble ámbito de aplicación: el formal y el material. El primero tiene a su cargo la finalidad de que dichas normas se exterioricen como leyes, es decir, se alude al principio de legalidad. Mientras que el ámbito material lo constituyen todos los demás principios que al efecto establezca la constitución de cada estado, como el de capacidad contributiva, de igualdad, de progresividad, de no confiscatoriedad. Estos principios se encargarán a su vez de regular los elementos estructurales así como la cuantificación de las relaciones tributarias.

---

<sup>20</sup> PONT MESTRES, Magín, Ob. cit., p.16.

La capacidad contributiva como principio de justicia material desarrolla un papel de gran importancia en los sistemas tributarios. Al respecto Sainz de Bujanda considera que “el reparto tributario sólo podrá reputarse legítimo si se inspira en una idea de justicia”<sup>21</sup>. De modo que si un sistema tributario no denota índices de capacidad contributiva, no puede decirse que se trata de un sistema verdaderamente justo y mucho menos legítimo.

Para lograr entonces un sistema tributario justo deberá empezarse por establecer impuestos justos. Pero ¿cómo lograrlo? La percepción de que un impuesto es justo por parte de los contribuyentes, depende en gran medida de que denoten índices reales de capacidad contributiva. De manera que por principio de cuentas se tendrá que introducir el principio de capacidad contributiva como límite constitucional. Sin embargo, hay que tomar en cuenta que el simple hecho de que se encuentre establecido en la norma suprema no garantiza su eficaz cumplimiento. Además se requiere de una técnica tributaria adecuada para que se obtengan buenos resultados, implicando beneficios económicos, sociales y políticos para una nación.

En un sistema tributario considerado justo, las contribuciones que en virtud de él se establecen deben acatar el principio apegarse al principio de capacidad contributiva. Para esto se debe poner especial atención a las circunstancias: materiales, temporales y cuantitativas que tengan lugar al momento de establecer cada tributo. Sólo así se logrará una tributación sobre rendimientos netos objetivos, cuya cuantificación se realice en períodos impositivos determinados, y lo más importante, sobre índices de riqueza real y no ficticia.

---

<sup>21</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “*Hacienda y Derecho*”, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1953, p. 1815.

### 3.3. Principio de Capacidad Contributiva: ámbitos objetivo y subjetivo.

La capacidad contributiva como se mencionó con antelación, es un principio que limita el poder tributario del Estado. Al fungir como criterio rector en el establecimiento de las contribuciones su estudio resulta de gran importancia. Al respecto, la doctrina considera que la única postura que verdaderamente ayuda a mejorar la carga tributaria de los contribuyentes es la distinción de los aspectos absoluto y relativo de la capacidad contributiva. Ya que así, dos índices de riqueza iguales objetivamente hablando, pueden resultar afectados por cargas tributarias distintas en el plano subjetivo. Por ello, tanto la capacidad contributiva absoluta como la relativa serán tomadas en cuenta durante distintos momentos en el establecimiento de los tributos.

La capacidad contributiva absoluta en palabras de Sáenz de Bujanda “es la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas”<sup>22</sup>. De modo que implica tan sólo una cualidad pero con exclusión del sujeto. Es decir, únicamente se encarga de ubicar las fuentes de riqueza que serán susceptibles de gravamen. Dejando de lado las especiales circunstancias del sujeto pasivo. Ya que esta tarea como se verá más adelante se encuentra reservada a la capacidad contributiva relativa.

El hallazgo de fuentes de riqueza implican a su vez la existencia de índices que denoten fuerza económica. Obviamente ahí donde exista riqueza y poder económico deberá

---

<sup>22</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “*Lecciones de Derecho Financiero*”. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1991, p.107.

coexistir un impuesto que los grave. De manera que la verdadera importancia de la capacidad contributiva absoluta radica en que a través de ella se determina el “objeto del impuesto”<sup>23</sup>. Es decir, el elemento económico, material, que justifica o causa la existencia de un impuesto. Por tanto, la función de la capacidad contributiva absoluta es de vital importancia para el nacimiento de un impuesto. Ya que el ubicar las fuentes de riqueza implica hallar las fuentes de los tributos.

En cambio, la capacidad contributiva relativa es aquella que se ocupa de establecer la carga tributaria en lo individual. Es decir, como su propio nombre lo indica, de la relación que guarda cada sujeto pasivo respecto a determinado impuesto. De modo que no implica una aptitud abstracta, sino subjetiva. Al respecto Sainz de Bujanda señala que es “el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria”.<sup>24</sup>

Esto a través de la una correcta valoración de las condiciones especiales del contribuyente. Para poder tener conocimiento acerca de la carga individual o familiar del mismo, ya que ésta condición será determinante al momento de establecer la magnitud de la imposición. Por tanto, la capacidad contributiva relativa limita la obligación tributaria en base a las condiciones específicas de cada sujeto, es decir, alude a la individualización de la carga tributaria.

---

<sup>23</sup> Al respecto, PUGLIESE (“*Derecho Financiero*” España, 1939, p.103), señala “La expresión “objeto de la obligación tributaria”, no debe ser confundida con la habitualmente usada en la ciencia financiera de “objeto del tributo”, con la cual se entiende hablar de la riqueza o valor sobre los cuales va a caer el tributo.”

<sup>24</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Ob. cit., p.107.

Pero la diferencia entre capacidad contributiva absoluta y relativa no sólo radica en que la primera es la riqueza general susceptible de gravamen. Mientras que la segunda consiste en la específica individualización de la carga como atributo del sujeto. Además, ambas especies tienen, como mencione al principio de este apartado, un momento distinto de aplicación. En una primera etapa se encuentra la construcción de hechos imponible a partir de los índices de riqueza generales, estableciendo así la base imponible. Posteriormente se toman en cuenta las cualidades de cada contribuyente, y con motivo de individualizar la carga, se aplican a la base una serie de tasas o tarifas.

El establecimiento de los impuestos entonces se puede dividir en dos etapas. En la primera se da la construcción o creación de los hechos imponible, de cuya realización depende el establecimiento de la base imponible. Aquellos deberán delimitar las fuentes de riqueza ubicadas a través de la capacidad contributiva absoluta. Logrando establecer una base de riqueza firme. Por esto resulta de gran importancia la elección de los hechos imponible, tarea que corresponde al legislador en ejercicio del poder tributario que posee el Estado.

Una vez obtenida la base imponible, como resultado de la elección y el establecimiento de hechos imponible durante la primera etapa; se requiere de la aplicación de alícuotas, es decir, tasas y tarifas que tendrán incidencia directa sobre esa base. El establecimiento de dichas alícuotas implica a su vez el establecimiento del impuesto como atributo propio de cada contribuyente. Por eso la vinculación, de esta segunda etapa, con la capacidad contributiva relativa, ya que esta última es la encargada precisamente de la individualización de la carga tributaria. Lo que implica que para establecer tasas y tarifas adecuadas se deberán tomar en cuenta las circunstancias personales o familiares de cada



contribuyente. De modo que la aplicación de alícuotas a la base imponible, arroje como resultado la real carga tributaria que cada contribuyente sea capaz de soportar.

En conclusión el establecimiento de los impuestos tiene dos momentos; en el primero, se trata de ubicar fuentes generales de riqueza y cumplir así con el ámbito objetivo del principio de capacidad contributiva. Para lo cual resulta necesario determinar la base general de tributación a través de la creación de hechos imponibles. Mientras que en el segundo momento, se trata de determinar el ámbito subjetivo, a través de la individualización de la carga tributaria. Para lo cual resulta indispensable valorar la situación del contribuyente, ya sea individual o familiar, y establecer un mínimo exento que le permita mantener una vida digna.

### **3.4. El Mínimo Exento**

El principio de capacidad contributiva como se desprende del apartado anterior tiene dos aspectos: el objetivo, referido a ubicar la riqueza susceptible de gravamen y el subjetivo, referido a individualizar la carga tributaria. De modo que no toda riqueza será objeto de gravamen. Con la finalidad de hallar esa línea divisoria entre la riqueza susceptible de gravamen y aquella otra que no lo es, resulta necesario analizar los medios económicos no susceptibles de exacción. Es a este tipo o clase de riqueza que se le ha denominado: mínimo exento o mínimo imponible.

El principio de capacidad contributiva, requiere de la existencia de capacidad económica, es decir, un índice de riqueza general que justifique el nacimiento de la obligación

tributaria. Sin embargo, no toda la riqueza es susceptible de gravamen, sino sólo aquella que exista por encima del mínimo indispensable para vivir. Tal y como señala Cañal García:

“Puede haber una capacidad económica apta sólo para el sustento del sujeto pasivo y de las personas a su cargo, pero que no alcance para hacer frente a otros gastos públicos; lo cual funda la justificación del mínimo exento de imposición, para cuya cuantificación es determinante la pertenencia o no del sujeto pasivo a una familia”<sup>25</sup>.

Así que los índices económicos deben rebasar el sustento de las necesidades para que tenga lugar la aplicación del impuesto. De modo que sólo aquella riqueza excedente será susceptible de gravarse.<sup>26</sup>

El mínimo exento determina entonces el nacimiento de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Puesto que a pesar de que exista una riqueza objetiva, sólo se considerará susceptible de gravarse cuando haya rebasado el mínimo para vivir. Sólo entonces se esta en aptitud de contribuir al gasto público. Al respecto García Bueno cita a Cencerrado Milán quien opina acerca del mínimo imponible lo siguiente:

“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”.<sup>27</sup>

<sup>25</sup> CAÑAL GARCÍA, Francisco José, Ob. cit., p. 27.

<sup>26</sup> Por su parte, FLORES ZAVALA (*“La Justicia en los Impuestos”*, México, 1959, p. 9.) establece que: “El mínimo de existencia, como su nombre lo indica es la cantidad más baja para que un hombre pueda subsistir. Encima de ella empieza la capacidad de contribuir.”

<sup>27</sup> GARCÍA BUENO, Marco César, Ob. cit., p. 205.

De modo que si los ingresos del contribuyente no rebasan esos mínimos vitales, no se considera que posea capacidad contributiva y por ende debe exentársele del pago del impuesto.

#### **3.4.1. El Mínimo Exento y el Principio de Capacidad Contributiva.**

La capacidad contributiva y el mínimo exento son considerados por la doctrina como principios antagónicos. Debido a que pueden determinar, por un lado, el no pago del tributo, si es que no se ha rebasado el límite económico que implica la satisfacción de las necesidades básicas. Pero una vez rebasado este límite implica, de forma contraria, la sujeción a la obligación de contribuir al gasto público.

El principio de capacidad contributiva se estudia bajo dos ámbitos: el objetivo y el subjetivo. El primero requiere necesariamente de índices de riqueza general que justifiquen o motiven la existencia de la exacción. El segundo, por su parte, se encarga de individualizar la carga tributaria a través de la valoración de esos índices y de las condiciones personales y familiares del contribuyente. Por su parte, el mínimo exento, también posee un doble ámbito de estudio. Sólo que en este caso el ámbito objetivo es *a contrario sensu* la falta o insuficiencia de los índices de riqueza general. Situación que implican o justifican la existencia de la exención. Por su parte el ámbito subjetivo alude a la valoración de esa carencia o insuficiencia de riqueza.

A partir de la incursión del mínimo exento a la ciencia financiera surge la teoría de las rentas mínimas. Al respecto, Giardina emite una postura, en la que consideraba al mínimo exento como la retribución del capital-hombre. Desde esta perspectiva, se concibe a las rentas mínimas, como la producción destinada a la reintegración de la energía laboral consumida en su obtención. Así, en alusión a la teoría de las fuentes productivas, sólo podrán ser susceptible de gravamen aquella riqueza que subsista una vez restado los gastos de producción, es decir: la riqueza excedente. De modo que a través del mínimo imponible se logra: primero, estimular las rentas bajas; segundo, gravar en menor medida a las rentas medias; y tercero, facilitar tanto la inversión como el ahorro, aspectos de gran importancia en el desarrollo económico de un país.<sup>28</sup>

Pero las opiniones teóricas que se han suscitado en torno al mínimo exento no siempre eran en sentido positivo, a veces también de carácter negativo. De hecho una de las críticas corre a cargo de Maffezoni, para quien la capacidad contributiva sólo puede ser entendida como la manifestación del goce de los servicios públicos. De modo que no reconoce la existencia del mínimo exento como criterio objetivo de valoración. Establece además, que en caso de que exista dicho criterio valorativo, sería de imposible aplicación a los impuestos indirectos<sup>29</sup>. Gaffuri concuerda con el último aspecto de dicha opinión, ya que, aunque reconoce la existencia del mínimo imponible, al señalar que en efecto, es a través de este, que

---

<sup>28</sup> Al respecto GRIZIOTTI, Benvenuto (*“Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda”*, Instituto Editorial Reos, Madrid, 1985, p.167) señala que : “...las remuneraciones mínimas de los factores de la producción no ofrecen capacidad contributiva (...)”

<sup>29</sup> De acuerdo con CAÑAL GARCÍA ( Ob. cit., p.29.) “...las objeciones de Maffezoni únicamente ponen de manifiesto la dificultad de cuantificar el mínimo imponible; pero no pueden, en ningún caso, justificar el olvido de esta figura. A este respecto la *Corte Costituzionale* italiana ha reconocido la discrecionalidad del legislador siempre que se respete la atención a las necesidades básicas”

se protegen los valores más bajos del presupuesto; limita su aplicación a la esfera de los impuestos directos al señalar que sólo en ese campo tendrá validez su aplicación.<sup>30</sup>

La aceptación de las tesis anteriores implicaría que las rentas mínimas, exentas de impuestos directos, serían posteriormente objeto de gravamen de los impuestos indirectos.<sup>31</sup> De modo que si el mínimo imponible sólo se aplica en los impuestos de naturaleza directa tiene el mismo efecto que si no existiera. Ya que de una u otra forma se vulnera, en mayor o menor medida, la posibilidad que tiene el contribuyente de satisfacer sus necesidades básicas. Así que el único medio para garantizar que se lleve a cabo esa satisfacción, es a través de la incursión del mínimo exento, tanto en impuestos directos como indirectos.

El mínimo exento tiene una naturaleza elástica, motivo por el cual su presencia varía en cada impuesto dependiendo de las circunstancias que se presenten en cada Estado. Al respecto, Herrera Molina, señala lo siguiente:

“...en la cuantificación del mínimo exento inciden diversos factores de hecho y de derecho: a) Por un lado influyen circunstancias como el coste de 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

<sup>30</sup> GARCÍA BUENO, Ob. cit., p. 207-208.

<sup>31</sup> Al respecto GRIZIOTTI ( Ob. cit., p.154) afirma que “Además hay motivos administrativos y financieros que justifican la exención: la percepción del impuesto sobre las rentas mínimas es muy difícil y resulta también antieconómico; los gastos necesarios para la determinación de la base de gravamen, la cobranza y la ejecución forzosa respecto a un gran número de pequeños contribuyentes llegan a ser más considerables que los ingresos; los fraudes son enormes, los ingresos muy limitados.”

dignidad humana. c) También representa un papel el nivel de prestaciones asistenciales que otorgue el propio Estado u otras instituciones benéficas.”<sup>32</sup>

Por su parte, Casado Ollero considera el principio de capacidad contributiva funciona en un doble sentido: positivo y negativo. En su sentido positivo se refiere a respetar los recursos indispensables que solventen las necesidades básicas de cada individuo. Ya que sólo a partir de la satisfacción de las mismas, surge la posibilidad de contribuir al gasto público. Por otro lado, en sentido negativo, limita el ámbito de actuación del legislador, puesto que impide que establezca exacciones de naturaleza confiscatoria.<sup>33</sup>

El mínima vital de acuerdo con García Bueno es: “...el reverso jurídico del principio de capacidad contributiva...”<sup>34</sup>. Es un límite a partir del cual se logra diferenciar, la riqueza necesaria para la subsistencia, y aquella otra que denota aptitud para contribuir con las cargas públicas del Estado. De tal forma que sólo cuando se logra rebasar el mínimo exento se puede considerar que un sujeto posee capacidad contributiva. En relación a esto Herrera Molina establece que:

“La capacidad económica para contribuir a los gastos públicos comienza una vez que se ha cubierto el mínimo necesario para la existencia. Así se deduce del principio de capacidad económica en la solidaridad (sería inicuo exigir un sacrificio en aras del interés general cuando no se dispone del mínimo necesario para la propia existencia.

---

<sup>32</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “*Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento Español a la luz del Derecho Alemán*”, Marcial, Pons, Madrid, 1998, p.121.

<sup>33</sup> GARCÍA BUENO, Marco César, Ob. cit., p. 209.

<sup>34</sup> Ob. cit., p. 210.

El mismo razonamiento se aplica al “mínimo familiar”: los gastos necesarios para garantizar la subsistencia de la familia no forman parte de la capacidad económica.”<sup>35</sup>

De modo que las necesidades vitales del contribuyente están por encima de las necesidades económicas del ente público. Resulta conveniente aquí citar a Griziotti para quien el mínimo exento constituye un criterio ético-político del Estado. Para explicarlo el autor alude a la analogía del padre de familiar que brinda apoyo a sus hijos necesitados sin requerirles nada a cambio<sup>36</sup>. Así el Estado, a través del establecimiento y respeto del mínimo exento en su sistema tributario, brinda apoyo a los contribuyentes.

#### **3.4.2. Contenido del Mínimo Exento.**

En el apartado anterior se ha establecido que la capacidad contributiva del sujeto pasivo inicia una vez que se ha rebasado en mínimo para vivir. Pero ¿qué es lo que corresponde al mínimo de existencia? Para poder responder a esto resulta necesario hacer un amplio análisis sobre las circunstancias económicas, sociales y políticas de la población.

El principal objetivo que tiene la figura del mínimo exento es satisfacer las necesidades básicas de la población. Pero ¿qué debemos comprender por necesidades básicas? En realidad se trata de un concepto subjetivo cuya variación dependerá de lo que cada sujeto considere como básico. Para algunos puede significar sólo el sustento para sobrevivir, es decir se limita a la subsistencia del individuo. Pero para otros, una necesidad básica consiste en poder acceder a

---

<sup>35</sup> HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, Ob. cit., p. 121.

<sup>36</sup> GRIZIOTTI, Ob. cit., p. 154.

una vida digna, es decir, no se limitan a la simple subsistencia sino que van más allá. Por lo que implica satisfacer aspectos como alimentación, vivienda, sanidad y educación. Al respecto Griziotti señala que ““La exención del mínimo de existencia del contribuyente y su familia considera no sólo las necesidades fundamentales de la vida, sino también las necesidades sociales y de cultura.”<sup>37</sup>

Los parámetros del mínimo exento estarán determinados, como se desprende del párrafo anterior, por el contenido que se le otorgue al concepto de “necesidades básicas o vitales”. Pero a su vez resulta necesario destacar que ese contenido dependerá en gran medida del Estado que se trate. Puesto que los niveles de vida a los que se puede aspirar en cada país varían dependiendo de si se trata de un país desarrollado, de uno en vías de desarrollo o de uno subdesarrollado. Por ejemplo, el mínimo exento de un contribuyente que resida en México distará mucho del de uno que resida en Suiza. De modo que la situación económica, política y socio-cultural de cada estado, determinará el contenido y parámetro del mínimo exento para sus contribuyentes.

### **3.4.3. Ámbitos de aplicación del Mínimo Exento.**

La estructuración del mínimo exento en un sistema fiscal se divide en el ámbito que constituyen los impuestos de naturaleza directa y los de naturaleza indirecta. En relación a los primeros, el mínimo exento se encuentra conformado por las necesidades básicas personales y

---

<sup>37</sup> GRIZIOTTI, Benvenuto, Ob. cit., p. 153.



familiares. En relación a ambos aspectos Herrera Molina habla de la problemática de justicia vertical y horizontal que respectivamente representan.<sup>38</sup>

Sin embargo, a pesar de que hoy en día son los impuestos directos de mayor uso que los indirectos, en ambos debe tener cabida el mínimo imponible. Esto con la finalidad de garantizar el desarrollo de una buena política fiscal. Ya que a pesar de la diversidad de impuestos en todos debe denotarse en mayor o menor medida el principio de capacidad contributiva. Sin importar las dificultades técnicas que implique su aplicación, sobre todo tratándose de impuestos de naturaleza indirecta.

Al respecto García Bueno señala:

“Recordemos que la diferencia entre la tributación directa e indirecta es amplia. Al tributo indirecto se le considera regresivo e injusto al no adecuarse a la situación real del sujeto, grava preferentemente los bienes y servicios. En cambio, los tributos directos inciden expresamente sobre el ingreso, ejemplos de ellos se presentan en el impuesto sobre la renta, así como en los impuestos al patrimonio. Estos últimos se consideran como tributos más justos al tomar en cuenta la situación

---

<sup>38</sup> En efecto HERRERA MOLINA, ( Ob. cit., p.124-125.) señala lo siguiente: “Los rendimientos utilizados para satisfacer las necesidades vitales mínimas de la persona y de su familia no son indicativos de capacidad económica, y esto con independencia de la suma total de los ingresos. En este sentido la técnica más correcta consistiría en una reducción de la base.

En contra podría argumentarse que esto supondría “una mayor ventaja para los ricos” dado el efecto de progresión de la tarifa. Sin embargo, (...) Si se desea mantener un elevado nivel de progresividad podrían introducirse las correcciones necesarias a través de la tarifa.

(...)Si un sujeto dispone de rendimientos más que suficientes para atender a sus necesidades básicas, la supresión del mínimo exento (en forma de reducción de la base) a partir de ciertos umbrales de renta equivale a un mero incremento de la progresividad, y ésta –en principio- no tiene otro límite que la prohibición de efectos confiscatorios. (...)

El problema es distinto cuando se considera el mínimo exento familiar. En este caso no se trata ya de un problema de justicia tributaria vertical (el nivel de progresividad) que puede ser resuelto con un alto grado de discrecionalidad. Por el contrario, está en juego la justicia horizontal: dos contribuyentes que obtengan idénticos rendimientos netos, en una cuantía muy elevada, tendrán diferente capacidad económica en función –por ejemplo- del número de hijos que hayan de mantener. Por consiguiente sería injusto que tributaran en la misma cuantía. (...)”

personal del sujeto. La tendencia, sin embargo, ha sido revertir esta postura, al señalarse que los impuestos al gasto tienen mayor oportunidad de adecuarse al principio de justicia.”<sup>39</sup>

A pesar de que los impuestos indirectos presentan mayor dificultad al adherirse al principio de capacidad contributiva precisamente debido a su propia naturaleza. Esto no impide que puedan respetar el mínimo imponible. Sólo que a diferencia de los impuestos directos donde se respeta este límite mediante la valoración personal y familiar; en los impuestos de naturaleza indirecta, se hace uso de técnicas distintas que faciliten su subjetivación. Entre los que se encuentran mecanismos como la aplicación de la tasa cero o la exención de productos de primera necesidad.

Al respecto Herrera Molina concluye que en definitiva existen dos caminos para garantizar la inclusión del mínimo exento en los impuestos de naturaleza indirecta, esos mecanismos técnicos son: en primer lugar, la exoneración de los bienes de primera necesidad (y reconoce expresamente que esta primera solución fue emitida por Giardina en su obra clásica *“Le basi teoriche del principio della capacità contributiva”*); y en segundo lugar, el establecimiento de una compensación por la imposición indirecta soportada por un consumo mínimo. Es lo que él ha denominado como “crédito de impuesto”.<sup>40</sup>

El mínimo exento es un límite, que una vez que se ha rebasado, implica el inicio de la capacidad contributiva del individuo. Por esto su ámbito de aplicación no debe limitarse sólo a los impuestos directos que por su naturaleza se ajustan con mayor facilidad al principio de capacidad contributiva. A su vez, los impuestos indirectos, también deben apegarse a este

---

<sup>39</sup> GARCÍA BUENO, Marco César, Ob. cit., p. 216.

<sup>40</sup> HERRERA MOLINA, Ob. cit., p.126.

principio, y también deben respetar el mínimo exento, sólo que a través de una técnica distinta. Al respecto, Lejeune señala que la mayoría de las veces son precisamente los impuestos indirectos los que denotan una mayor base de contribuyentes. Motivo por el cual no se debe limitar la aplicación del mínimo imponible sólo a los impuestos directos.

La diversidad impositiva resulta entonces de gran trascendencia para poder acceder a un sistema fiscal verdaderamente equitativo. Por ello la importancia de que el ámbito de aplicación del mínimo exento debe extenderse tanto a impuestos directos como indirectos. En relación a esto Moschetti señala que:

“... no tiene interés distinguir los índices directos de los indirectos, puesto que tal distinción parte del presupuesto implícito de que el concepto de capacidad contributiva se identifica con el de renta o el de patrimonio, cuando en realidad, incluso éstos últimos son solamente manifestaciones parciales, e incluso imperfectas de aquélla. Si el sistema tributario tuviera un solo impuesto sobre la renta y un impuesto sobre el patrimonio, y no tuviera también un impuesto sobre el gasto, no se adecuaría a la capacidad contributiva: en efecto, sería imposible gravar las más elevadas riquezas que escapan siempre, por evasión o por elusión, de la tributación directa y no se podrían compensar los inevitables errores cometidos en la tributación aproximada de ciertas categorías de contribuyentes.”<sup>41</sup>

De manera que, sólo a través de la valoración de ambas clases de impuesto a la luz del principio de capacidad contributiva, se logra una distribución de las cargas tributarias más justa y racional. Lo que sin lugar a dudas ayuda a mantener el equilibrio entre ricos y pobres a través de una mejor redistribución de la riqueza.

---

<sup>41</sup> MOSCHETTI, Francesco, “El Principio de Capacidad Contributiva”, IEF, Madrid, 1980, p. 261.