

CAPITULO III

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

3.1 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

El principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de igualdad de las cargas públicas. En efecto, es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que este necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial, y principal motivo de existencia. Existe pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto publico, sin embargo, no todos estamos obligados a sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de igualdad de las cargas publicas, que no alude a una igualdad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quien.

De allí, que se afirme que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que poseen los individuos sometidos al poder tributario del Estado. Este concepto está íntimamente ligado al concepto de sacrificio y a la posibilidad de que un ciudadano renuncie a un goce directo y soporte tal renuncia; en otras palabras, constituye la medida con que él puede contribuir a los gastos públicos.

Se advierte así que la capacidad contributiva es la aptitud económica personal para soportar las cargas públicas en mayor o menor grado. Se deben tener en cuenta, pues, las condiciones particulares de cada uno de los contribuyentes. Lo que busca este principio es que los contribuyentes de un Estado aporten a su sostenimiento en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a sus ingresos y rentas de que respectivamente disfrutan. Así, visto el concepto de capacidad contributiva, podemos sostener que éste es imposible de cuantificar y que la forma en que se puede investigar es a través de otros principios como el de Justicia e Igualdad Tributaria.

Y es el legislador quien debe atribuir al sujeto particular esta potencialidad de contribuir a los gastos públicos, tomando en cuenta la riqueza en posesión de una persona o empresa, y atribuyéndole a esta la magnitud de capacidad contributiva y graduar así la obligación tributaria. La aptitud económica, pues, reposa en los ingresos, el patrimonio o riqueza propia del contribuyente.

3.2 DEFINICION.

Debemos anticipar que nos encontramos ante uno de los principios más controvertidos y difíciles de precisar con exactitud en toda la doctrina tributaria. Si bien es una idea que aun intuitivamente todo tributarista o la gran mayoría sostiene, al momento de intentar precizarla se agotan las similitudes y comienzan las divergencias

Comenzamos citando a Villegas¹ "La capacidad contributiva, también llamada 'capacidad de pago' por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos".

Con mayor precisión se ubica al principio de capacidad contributiva como límite material al contenido de la norma tributaria. Señala por su parte "La generalidad exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la igualdad requiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que tengan fundados en la capacidad contributiva (salvo fines extrafiscales); la proporcionalidad garantiza contra progresividades que no se adecuan a la capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza; la confiscatoriedad se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al

¹ Héctor Villegas, Manual de Finanzas Públicas, Editorial De Palma, Bs. As., 2000, p. 203.

gastos público; la equidad y la razonabilidad desean la justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago"².

En opinión de Spisso³ el concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en la medida suficiente para hacer frente a la obligación fiscal. Es dable advertir que "capacidad económica" no es identificable con "capacidad contributiva", sino que ésta viene dada por la potencia económica o la riqueza de un sujeto que supera el mínimo que posibilite un nivel de vida digno por parte del contribuyente y su familia. No existe capacidad de concurrir a los gastos públicos si sólo se tiene lo necesario para las exigencias individuales mínimas, ni cuando no se satisfaga el imperativo constitucional de posibilitar una vida digna. Además la situación económica de una persona no se manifiesta en un hecho único, sino en varios, que son otros tantos índices de aquélla. Existe consenso en la doctrina en considerar como índices de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales (sucesiones, donaciones, premios de lotería, etc,) y los incrementos de valor del patrimonio.

² Héctor Villegas , Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Ed. Astrea, Bs. As., 2002, p. 254,55

³ Op. cit. P. 354

Por su parte,. Jarach⁴ expresa que la fundamentación del impuesto por la capacidad contributiva no desaparece por su finalidad extrafiscal, aunque acota que el principio de capacidad contributiva "no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Con ello no se reduce el principio a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal".

Según José Pérez de Ayala⁵ el término capacidad contributiva, adquiere significación en un triple plano:

1. En el jurídico positivo, donde expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente;
2. En el ético económico, donde se designa la aptitud económica del sujeto para soportar o ser destinatario de impuestos,
3. En el técnico económico, esto es, los principios, reglas, procedimientos y categorías relativas a la operatividad o eficacia recaudatoria de los impuestos.

⁴ Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo-Perrot, Bs. As., 1999, p.331.

⁵ José Pérez de Ayala, Derecho Tributario, Estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1968 p. 163 y SS

Para Fernando Sáinz de Bujanda ⁶, "la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto".

Para Francisco Cañal García⁷, 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 se 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. Finalmente como consecuencia de su estudio del tema propone la siguiente definición de capacidad contributiva "La capacidad contributiva es el principio por el que la imposición se adecua a la aptitud económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos".

⁶ Fernando Sainz de Bujanda , Hacienda y Derecho, Instituto de Derechos Públicos, Madrid, 1962, T.3, p. 190.

⁷ Francisco Cañal García, Revisión crítica del principio de capacidad contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis - Potosí, México, Nº 4, 1996. p. 50 y SS.

Conforme lo que expone Catalina García Vizcaíno⁸, la capacidad contributiva es la "aptitud económico-social para contribuir al sostenimiento del Estado. Si bien se la vincula con el principio del sacrificio, puede enfocársela también considerando las posibilidades de un individuo, más que su sacrificio. A la capacidad contributiva se la mide por índices (patrimonio, renta) o por indicios (gastos, salarios pagados, transacciones, etc.)".

En opinión de Alberto Tarsitano⁹ "La capacidad contributiva constituye un principio constitucional implícito que sirve a un doble propósito: de un lado, como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria. Se lo podría definir como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible".

⁸ Catalina García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Ed. Depalma, Bs. As., 1999, T. 1, p. 55.

⁹Alberto Tarsitano, El principio constitucional de capacidad contributiva, Estudios de Derecho Tributario, Ed. Depalma, Bs. As. , 1994, p. 303 y SS.

3.3 CAPACIDAD CONTRIBUTIVA ABSOLUTA Y RELATIVA.

La capacidad contributiva absoluta, confirmamos, es la riqueza general susceptible de gravamen; en cambio, la capacidad contributiva relativa indica no una aptitud abstracta para contribuir, sino la designación del impuesto como un atributo del sujeto, y no sólo de un bien económico que prescinde de la persona. Una vez fijada la base imponible se debe concretar la cuantía del impuesto con respecto a diversas cargas subjetivas consecuentes al impuesto establecido sobre aquella base. Desde este punto de vista obtenemos el lado subjetivo de la obligación tributaria éste varía en atención a las necesidades de los sujetos.

La capacidad contributiva sólo puede ser considerada como la cantidad de dinero que puede soportar el contribuyente en el pago de sus cargas tributarias. Un primer momento en la búsqueda de la aptitud contributiva de los contribuyentes se sitúa con la construcción del hecho imponible, sustentado en los índices generales de riqueza, independientemente de las cualidades de los contribuyentes, en lo que GIARDINA, ha dado en llamar la fuente del tributo. Y, una segunda etapa inicia en la aplicación de las alícuotas que individualizan la obligación tributaria. Los momentos son distintos, aunque existe, empero, un nexo común, sustentado en la capacidad económica.

Un sujeto puede exteriorizar capacidad económica, pero, por otra parte, carecer de capacidad contributiva. No obstante, la presencia de esta última significa ser titular de la primera: capacidad económica. Tal y como lo señala GIARDINA, la capacidad contributiva absoluta, se manifiesta sólo cuando la capacidad económica del individuo es superior a un determinado nivel establecido sobre la base de determinados criterios y en función de ciertos elementos.¹⁰

La capacidad contributiva relativa, por su parte, tiene una fuerte vinculación con el Principio de Igualdad Tributaria. A través de este último criterio de limitación material se está en posición de señalar la carga tributaria de un sujeto en particular, aún cuando ya manifieste la misma capacidad contributiva global.

Esto no es una idea nueva, ya Dalton al distinguir entre el aspecto objetivo y subjetivo de los tributos, aludía a una fórmula ingeniosa, utilizada en la Universidad de Cambridge que proponía "que los ricos deberían de pagar más de lo que creen, mientras que los pobres deberían pensar que ellos abonan más de lo que pagan en realidad". Esta postura, agrega, aún cuando ayuda a mejorar la situación social, al mantener a los primeros contentos y a los segundos virtuosos, resulta, si no difícil, casi imposible de realizar. La postura que ayuda a mejorar la carga tributaria de los contribuyentes, necesita distinguir entre el aspecto objetivo y subjetivos de la tributación. Así, dos índices de riqueza afectados por cargas

¹⁰ Marco Cesar García Bueno, El principio de capacidad contributiva a la luz de las aportaciones doctrinales en Italia, España y México. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, México 2002.p 133

tributarias iguales, en su vertiente objetiva, pueden resultar, en el plano subjetivo, perjudicados con cargas tributarias distintas.¹¹

El fin de que la tributación se apegue al principio de capacidad contributiva necesita satisfacer tres requisitos: atender a circunstancias materiales, temporales y cuantitativas. El tributo, en consecuencia, incidirá sobre rendimientos netos objetivos, se cuantificará por un período impositivo, y, por último, la riqueza susceptible de tributación será real y no ficticia. En el primer caso, el legislador asegurará cargas tributarias respecto de riqueza apta para la contribución. Para que esto sea posible deberá pasar por un proceso de depuración, el cual será susceptible de llevarse a cabo con técnicas diversas que jueguen con la base imponible o la tarifa.¹²

En definitiva, **la creación de todo impuesto requiere recaer sobre manifestaciones generales de riqueza** y considerarse, a su vez, como el primer paso para contribuir apegado al principio de capacidad contributiva. Un segundo momento, recae en la determinación de la capacidad contributiva subjetiva o relativa, a través de la salvaguarda del mínimo imponible y las necesidades básicas del núcleo familiar. La capacidad contributiva se convierte en un concepto jurídico indeterminado, conformado por la riqueza general, base de la

¹¹ Idem. p136

¹² Ídem p 137

tributación y las condiciones particulares del sujeto, entendidas como el aspecto subjetivo de la tributación.

Así, 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 característica de todos los impuestos. En la medida que predominen 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.¹³

La clasificación del principio de capacidad contributiva como parámetro de los tributos se afirma como principio de la uniformidad o de la igualdad tributaria, entendida no en el sentido que todos deben contribuir en igual medida, lo que sería absurdo, sino asegurar uniformidad de tratamiento a paridad de condiciones. No pueden establecerse tratamientos diferenciados en las relaciones de sujetos con idénticas condiciones de capacidad contributiva. A las situaciones con capacidad contributiva diferente corresponde un tratamiento diverso: carga

¹³ Ídem

impositiva mayor a mayor capacidad contributiva, exacción menor a capacidad contributiva menor.

La capacidad contributiva, reacciona como límite a la imposición, al operar como medida unitaria de referencia para el cálculo de la concreta carga tributaria que recaerá sobre varios sujetos. Dicho de otra manera, que contribuyen en igual medida quienes se encuentren en igualdad de condiciones, y en medida diversa quienes ostenten condiciones diferentes. La capacidad contributiva, clasificada como un parámetro de la imposición, es afirmada como principio de la uniformidad o de la igualdad tributaria.

El principio de capacidad contributiva, considerado como el parámetro de la imposición, se justifica como el principio de la uniformidad del sistema tributario. Para dos sujetos ubicados en el mismo supuesto normativo, la carga tributaria será distinta, siempre y cuando si aptitud contributiva, como sucede en la generalidad de los casos, varíe. El criterio que identifica al principio de capacidad contributiva como parámetro de la tributación, en definitiva, individualiza la carga tributaria, de acuerdo a los elementos económicos susceptibles de imposición.

Lo ideal exige que el legislador al momento de crear las contribuciones tenga presentes los criterios económicos representativos de una capacidad contributiva general, y los exteriorice a través de una eficaz elección de los hechos

imponibles, debe señalar, de manera específica, la obligación de cada uno de los sujetos obligados de aportar una parte justa de sus ingresos, es decir, resaltar la importancia del *quantum* de la obligación tributaria, representada por medio de las cuotas tributarias. Así, esta última debe reflejar, de la manera mas exacta, la relación existente entre la hipótesis formulada abstractamente en la norma y la conducta realizada por el contribuyente.¹⁴

El principio de la capacidad contributiva descansa en la aptitud real de los particulares para soportar las cargas tributarias. Esta aptitud para cumplir con las cargas tributarias es el punto de arranque del legislador para elevar a norma jurídica de contenido obligatorio, los supuestos que dan nacimiento a obligaciones tributarias.

3.4 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN SU RELACION CON EL MINIMO EXENTO.

La naturaleza jurídica¹⁵ del principio de capacidad contributiva tiene singular importancia en el sistema impositivo. Su actuación efectiva se ha circunscrito a la

¹⁴ Ídem. p. 144

¹⁵ La naturaleza Jurídica es partiendo de la palabra naturaleza filosóficamente es la esencia de un genero, entendiendo al genero como clase o como el conjunto de elementos o propiedades que definen un genero. En el sentido amplio equivalen naturaleza y esencia y se define como "aquello por lo cual una cosa es lo que es y se distingue de las demás cosas". En el mundo jurídico esto significa establecer la naturaleza del derecho y su esencia, la naturaleza del derecho es el conjunto de propiedades que permiten definir entre los objetos características comunes (juridicidad) y al cual lo llamamos lo jurídico.

relación con otros principios. Recordemos que dicha capacidad contributiva se concibe en los límites de la capacidad económica, por lo tanto no toda riqueza es objeto de afectación impositiva. En consecuencia, nos preguntamos ¿cuándo surge la obligación de una persona para contribuir a los gastos públicos? ¿qué nivel de riqueza debe permanecer exento y cuál sujeto debe ser gravado? Para otorgar una explicación que corresponda a las anteriores interrogantes, es necesario proceder al estudio de los medios económicos no susceptibles de exacciones fiscales¹⁶.

Así, necesitamos analizar la figura del mínimo exento, considerado una consecuencia lógica de la teoría de la capacidad contributiva. 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. Ambos principios avalan que las contribuciones cumplan con los postulados de justicia y razonabilidad, es decir, su fin es el mismo: la justicia tributaria. La capacidad contributiva exige por su parte la presencia de una capacidad económica, de un índice de riqueza para que surja la obligación tributaria. Su nacimiento está determinada por el **mínimo exento**.

Si los índices económicos que respaldan las cargas tributarias no son suficientes para que el obligado satisfaga sus necesidades vitales, se concluye que carece de capacidad contributiva y requiere exentársele del pago del tributo. Cuando la riqueza supere el estado de necesidad se cruza la frontera que separa al

¹⁶ Ídem. p. 204

sujeto no contribuyente (mínimo exento) de aquel otro apto para el pago de la obligación tributaria (capacidad contributiva), ambos principios son, pues, antagónicos; garantizan, por un lado, la posibilidad del no pago del tributo y por el otro, la sujeción al cumplimiento de una obligación tributaria. Es necesario una efectiva vinculación entre ellos, con el fin de determinar con precisión el momento en el que surge la capacidad contributiva.¹⁷

El tema del mínimo exento ha sido blanco de amplios estudios por parte de la doctrina, máxime cuando se le considera una parcela de la teoría de la capacidad contributiva en sentido subjetivo. No todos han aceptado su ingerencia en el derecho tributario, como medio eficaz en la búsqueda de contenido del principio de capacidad contributiva. Una crítica a la teoría del mínimo exento puede verse en MAFFEZZONI quien al defender la tesis de que el principio de capacidad contributiva debe ser entendido 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.

¹⁷ Ídem.

La postura del profesor HERRERA MOLINA con mayor profundidad, incursiona por derroteros similares al nuestro, al señalar que en la cuantificación del mínimo exento inciden diversos factores de hecho y de derecho:

- a) Por un lado, influyen circunstancias como el coste de la vida que varían no solo 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 considera el 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.

La idea general se recoge sobre la base de que los tributos solo pueden ser establecidos cuando existe una fuente de 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. Si esta idea discurre en el sentido de que la renta mínima es una especie de producción destinada a la reintegración de la energía laboral consumida 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 que tengan su origen en el capital como en el trabajo.¹⁸

Por otra parte, GAFFURI arguye que a través del mínimo imponible se declaran exentos los valores mas bajos del presupuesto. Su interés, agrega, deviene de la relación con la capacidad contributiva, considerando como auténtico efecto general, válido para todos los tributos directos que operan sobre la misma medida. Realmente dicho principio es parte elemental del principio de capacidad contributiva, sin embargo diferimos de la tesis que sólo sea valido para los tributos directos. Teniendo en cuenta que los tributos de naturaleza indirecta se construyen sobre la base del principio de capacidad contributiva, es elemental que se distinga la riqueza susceptible de imposición, y aquella otra que no alcanza a concretar el contenido de dicho principio. Así un impuesto que grave el consumo deberá limitar se a recaer sobre productos no indispensables para la subsistencia del hombre.¹⁹

3.5 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA E INDIRECTA.

Cuando nos referimos al mínimo exento automáticamente lo vinculamos con impuestos de naturaleza directa, en esencial el que recae sobre la renta de las

¹⁸ Ídem. Pp. 207- 208

¹⁹ Ídem.

personas físicas. Técnicamente este es el impuesto cuyo 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.²⁰

En los impuesto de naturaleza indirecta, la personalización de la carga tributaria presenta una mayor complejidad toda vez que son impuestos que no repercuten específicamente sobre la capacidad contributiva de quienes se ven sujetos a su hecho imponible. Sin embargo, en tales impuestos 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 primarios, y en consecuencia, se transgrede la capacidad contributiva de ciertos contribuyentes.²¹

Al hablar de los impuestos como una de las contribuciones mas importantes, utilizados por el legislador para sufragar los gastos públicos del Estado, y vistos como el medio de cobertura mas importante de las necesidades del presupuesto, se ha realizado una importante clasificación, que aún hoy posee una seria indeterminación. Se distingue entre aquellos impuestos de naturaleza directa, y de aquellos otros, por su parte, considerados como indirectos. Los criterios de

²⁰ Dr. Marco Cesar García Bueno, El principio de capacidad contributiva criterio esencial para una reforma integral. México, p. 10

²¹ Ídem.

diferenciación varían según la clasificación realizada y su circulación por diversos estadios. 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 recae sobre manifestaciones directas de capacidad contributiva a contrario sensu, los indirectos aluden a manifestaciones, valga la redundancia, indirectas de capacidad contributiva. Se ligan a acontecimientos pasajeros, y permiten que el obligado pueda trasladar la carga impositiva. Los criterios de distinción, como se observa, son múltiples.²²

La doctrina no ha homologado sus ideas, incluso el legislador contribuye a crear ese mar de confusiones. Lo que si debemos aclarar es que ambos descansan sobre los soportes del principio de capacidad contributiva. En caso contrario se rompe la frágil estructura que sostiene el edificio tributario. Nuestra intención, reflejada en el siguiente apartado tienen como objetivo relacionar el principio de capacidad contributiva con los principales índices directos o indirectos de la materia imponible.²³

Los índices de riqueza indirectos como ya se asentó, representan una capacidad contributiva mediata o sintomática, no aluden a representaciones directas como en su caso corresponde a la renta o el patrimonio. El hecho

²² Ídem. p 11

²³ Ídem.

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 determinar si los índices indirectos se reputan idóneos en el nacimiento de la obligación tributaria y conforme al principio de capacidad contributiva. El juicio del legislador al respecto, es consustancial al encuentro con índices representativos de esa capacidad.²⁴

EL poder tributario se ejercita en la esfera económica de los sujetos, no se necesita que solo a través de los índices que manifiestan una capacidad contributiva directa, pueda surgir la obligación tributaria. Existen expresiones 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 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 estos solo permitan adquirir artículos de primera necesidad se excluye la posibilidad de pago.²⁵

No debemos negar en consecuencia legitimidad constitucional a los impuestos afectos a esta naturaleza indirecta. El legislado necesita tener gran cuidado en la configuración técnica de sus presupuestos para no privar de

²⁴ Ídem.

²⁵ Ídem.

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 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 esta en intima 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.²⁶

²⁶ Ídem. p 13

3.6 CITERIOS ESGRIMIDOS POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

En este punto del capítulo tercero se analizan algunos de los criterios de nuestro máximo tribunal en relación al principio en comento²⁷, es importante señalar que por la trascendencia del tema es que tomamos los razonamientos de los ministros de la corte, quienes han estudiado al principio de capacidad contributiva equiparándolo a la proporcionalidad en los tributos, cosa que los cuerpos legislativos no han asimilado y continúan vulnerando el presente principio sin tomar en cuenta lo que aquí se transcribe.

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 una auténtica manifestación de

²⁷ Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: X, Noviembre de 1999 Tesis: P./J. 109/99 Página: 22 Materia: Constitucional, Administrativa Jurisprudencia.

capacidad contributiva 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.

Podemos resaltar de la tesis anterior que la corte sostiene que la proporcionalidad tributaria consiste en que los sujetos pasivos de los tributos deben contribuir en función a su respectiva capacidad contributiva, señala la potencialidad real de contribuir al gasto publico.

Otro criterio en relación es el siguiente:²⁸

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva

²⁸ Novena Época Instancia: Pleno Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVII, Mayo de 2003 Tesis: P./J. 10/2003 Página: 144 Materia: Administrativa Jurisprudencia.

capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

De este segundo criterio podemos señalar que se debe contribuir o aportar una parte adecuada de los ingresos, utilidades, rendimientos o manifestaciones de riqueza. Reitera que es la potencialidad real de pago y aporta que debe existir un vínculo entre el tributo y el sujeto pasivo o quien debe soportar la carga tributaria.

La siguiente es la definición de la corte:²⁹

IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

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 objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza

²⁹ Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Parte : III, Marzo de 1996 Tesis: P. XXXI/96,Página: 437

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 objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación.

De estos criterios que se han analizado se puede advertir que los elementos esenciales de la capacidad contributiva según nuestro máximo tribunal son: *potencialidad real de pago, relación entre el objeto y la unidad de medida, hecho imponible y base gravable, manifestaciones de riqueza.*