



# Informe de Investigación

## Título: La capacidad contributiva

<b>Rama del Derecho:</b> Derecho Tributario.	<b>Descriptor:</b> Principios Tributarios.
<b>Palabras clave:</b> Principio de capacidad económica, Fundamentos del Tributo, Principio de capacidad contributiva, Control de idoneidad, Cuota contributiva individual.	
<b>Fuentes:</b> Doctrina y Jurisprudencia.	<b>Fecha de elaboración:</b> 09 – 2011.

## Índice de contenido de la Investigación

<b>1 Resumen.....</b>	<b>2</b>
<b>2 Doctrina .....</b>	<b>2</b>
a) El principio de capacidad económica.....	2
b) Los fundamentos meta-positivos del tributo.....	4
I. La "Causa" del tributo. Su naturaleza.....	4
II. Los Principios Superiores de la Imposición y la Justicia Fiscal.....	5
A) Enumeración de Principios.....	5
B) Concepto de capacidad económica gravable.....	8
III. La recepción del concepto de capacidad económica gravable en el Sistema Tributario español.....	10
c) PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	11
Concepto de capacidad contributiva.....	11
Su integración con otros objetivos constitucionales.....	12
Insuficiencia del principio de interdicción de la arbitrariedad.....	12
El control de idoneidad.....	13
Determinación de la cuota contributiva individual.....	15
Capacidad económica objetiva.....	16
d) EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA.....	16
<b>3 Jurisprudencia extranjera.....</b>	<b>21</b>
México.....	21
Colombia.....	21



## 1 Resumen

Sobre el principio de capacidad contributiva se recopila doctrina y jurisprudencia extranjeras en donde se exponen: el concepto del principio de capacidad económica, los fundamentos meta-positivos del tributo, la "causa" del tributo y su naturaleza, los principios superiores de la imposición y la justicia Fiscal, la recepción del concepto de capacidad económica gravable en el Sistema Tributario español, su integración con otros objetivos constitucionales y extractos de jurisprudencia extranjera de México y Colombia.

## 2 Doctrina

### *a) El principio de capacidad económica*

[Pérez]<sup>1</sup>

Dentro de los criterios o principios materiales contenidos en el apartado 1 del artículo 31 sobresale el principio de capacidad económica, de amplia tradición en el ordenamiento constitucional (el nuestro y los restantes del Derecho comparado, desde los orígenes de la época constitucional) y al que podemos considerar como la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria. Así se pone de manifiesto en la propia redacción del precepto, que configura a la tributación según la capacidad económica como un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario, hasta el punto de que podría afirmarse que estos otros criterios o reglas constituyen otras tantas derivaciones del principio fundamental de la contribución según la capacidad económica.

Este criterio guarda una estrecha relación con el de igualdad que, como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos del Derecho moderno, entendiéndolo por tal al que nace con el constitucionalismo. Así es, en primer lugar, si se atiende a los fundamentos históricos del principio: cuando el constituyente revolucionario de 1791 establece la regla de la contribución general de acuerdo con la riqueza está afirmando, antes que nada, el fin del sistema de tributación basado (al igual que el resto de la ordenación social) en el privilegio.

Así es también desde el punto de vista lógico: siendo el sistema tributario un modo de reparto de la carga del sostenimiento de los gastos públicos, es lógico, desde el punto de vista de la igualdad, que el metro de este reparto sea la capacidad económica, al mismo estilo que lo es la capacidad física en relación con el deber de defensa de la Patria mediante el servicio militar. No debe sorprender, por ello, que, siguiendo esta lógica, en ordenamientos, como el de la República Federal de Alemania, en los que la Constitución no recoge expresamente el principio, la doctrina y el

Tribunal Constitucional hayan identificado la fórmula de la capacidad económica (Leistungsfähigkeit) a partir del principio fundamental de igualdad.

Además de eso, en los sistemas constitucionales basados, como el nuestro, en el principio del Estado Social de Derecho, la contribución según la capacidad económica debe ser vista en conexión con la concepción del principio de igualdad adecuada al sistema de valores propio de dicho Estado: es decir, no simplemente como respecto de la igualdad formal, sino también como instrumento al servicio de la igualdad material.

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos decir que el principio de capacidad económica cumple en nuestro ordenamiento constitucional tributario tres funciones esenciales: de fundamento de la imposición o de la tributación, de límite para el legislador en el desarrollo de su poder tributario y de programa u orientación para el mismo legislador en cuanto al uso de ese poder.

En cuanto a lo primero, debemos subrayar que el artículo 31 CE es, antes que nada, la norma que sirve de fundamento al deber de contribuir. Lo que la doctrina francesa llama principio de la necesidad del tributo. Este deber de contribuir, establecido de manera precisa en la Constitución, es lo que sirve de fundamento a la imposición, según lo entiende la doctrina moderna, que ha superado concepciones propias de otras épocas que buscaban este fundamento en la supremacía misma del Estado. Empleando las palabras del Tribunal Constitucional, podemos establecer la conexión entre este fundamento y el principio de capacidad económica, entendido como «exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza donde la riqueza se encuentra».

En segundo lugar, el principio de capacidad económica funciona en una determinación negativa, como límite para el legislador en la configuración de los tributos. El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuestos circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional. Como tales índices pueden citarse la obtención de renta o ingresos monetarios, la posesión de patrimonio, el consumo, la adquisición de bienes, etc. Dichos índices pueden ser directos o indirectos, pueden medir la capacidad económica con diferente grado de perfección, pero, en cualquier caso, esta capacidad debe existir. Según ha precisado la doctrina y la propia Jurisprudencia del TC, debe existir, además, de manera concreta o actual en el momento de entrada en vigor de la norma. Nos referimos a este aspecto de la cuestión al tratar el problema de la retroactividad (n. 38).

En relación con esta acepción del principio se ha planteado el problema de su compatibilidad con las finalidades extrafiscales de los tributos. Con ejemplos, como los que hemos citado anteriormente, de figuras tributarias cuya finalidad (incluso principal) es de carácter extraño al fenómeno contributivo. O con el empleo de determinados instrumentos, como son los beneficios fiscales, establecidos con finalidad de fomento de determinadas actividades (ahorro, inversión) extrañas a la diferenciación de los sujetos en función de su capacidad económica.

Acerca de esta cuestión podemos resumir las conclusiones de la doctrina de la manera siguiente: en primer lugar, el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; en segundo lugar, los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responder a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propio de la Constitución (política de desarrollo económico, sanitaria, de vivienda, de protección del medio ambiente, etc.). Así lo ha entendido la Jurisprudencia del TC, que considera admisible que los

impuestos «sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza» (STC 37/1987, de 26 de marzo).

La tercera determinación del principio de capacidad económica es la que lo contempla como un programa u orientación para el legislador dentro del objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material que preconiza el artículo 9 CE. En este sentido, el legislador ha recibido el encargo por parte del constituyente de hacer que el sistema tributario en su conjunto sea, cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos. Lo cual exige construir este sistema dando un peso relativo importante a las figuras que se basan en índices más perfeccionados de capacidad económica, como es el caso de la imposición personal sobre la renta.

Esta tercera función o acepción del principio, cuyo control jurisdiccional es más dificultoso, se relaciona con el conjunto del sistema tributario, según acabamos de decir, e incluso con el empleo de los recursos públicos, con el gasto público.

### ***b) Los fundamentos meta-positivos del tributo***

[Pérez]<sup>2</sup>

#### **I. La "Causa" del tributo. Su naturaleza.**

En las relaciones jurídico-tributarias una persona queda obligada a realizar una prestación: de hacer o de dar. Preguntamos: ¿Qué circunstancias determinan al sujeto obligado? ¿Por qué elige y selecciona el legislador esas circunstancias como determinantes del nacimiento de la obligación de tributar? Para responder a estas preguntas suelen emplearse en la doctrina los conceptos de "Causa" o "Fundamento" del tributo.

Si buscamos la causa en el sentido común y no en el técnico-jurídico del tributo, podemos remontarnos hasta la causa primera de todo: se paga tributo porque se verifican los supuestos de hecho que la ley ha previsto; se paga, pues, porque la ley así lo ha querido, y la ley manda porque el Estado tiene el poder de imperio que le permite, mediante la ley, hacerlo y porque tiene necesidad de procurarse medios pecuniarios para satisfacer sus necesidades y cumplir los fines que tiene asignados.

Pero más correctamente, la causa técnico-jurídica del tributo no puede ser buscada, sino en la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el que, de verificarse un determinado supuesto de hecho, se derive la obligación tributaria. Y como concluye Jarach en la relación impositiva, el criterio justificativo, la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de una obligación tributaria, es la existencia de una capacidad contributiva de la cual dicho hecho puede considerarse índice o sintomático.

Esta afirmación es válida, no sólo para el impuesto, sino para los demás tributos. El concepto de

capacidad contributiva ha de tomarse para ello en un sentido amplio (comprendiendo en el mismo tanto los llamados principios de capacidad contributiva en sentido estricto de "capacidad de pago", como el del beneficio: es decir, se puede tener capacidad de pagar tributos, ya por ser titular de unos bienes, renta, etc., o por haber sido beneficiado por una actividad o prestación del ente público.

Esta es, en efecto, la razón que explica la existencia, como presupuestos de una obligación tributaria, de hechos muy diferentes, pero todos con un cierto contenido económico implícito; es la única razón que explica la graduación del impuesto, según la valoración económica del presupuesto de hecho; es el concepto que establece el fundamento del hecho imponible. Por eso, según Jarach, se puede identificar el concepto de capacidad contributiva con el de causa jurídica de la obligación tributaria. (Aunque la mayor parte de la doctrina posterior cree, acertadamente a nuestro juicio, que más bien hay que hablar en tal caso de causa o fundamento del Tributo, como institución, que de cada obligación tributaria en particular.)

Griziotti, que fue el que perfeccionó decisivamente el primitivo concepto de "causa" que elaborara Ranelletti, se situó inicialmente afirmando que la causa de la obligación tributaria ha de encontrarse en la participación del contribuyente en las ventajas generales y particulares que derivan de la actividad y de la existencia misma del Estado, y, posteriormente influido por Jarach rectificó en parte diciendo que la causa es la capacidad contributiva en cuanto síntoma de aquella participación.

## **II. Los Principios Superiores de la Imposición y la Justicia Fiscal.**

El tributo supone, según dijimos en el Capítulo V:

1. Un hecho real o material imponible, cuya existencia es exterior a la norma tributaria, a la existencia del tributo.
2. La recepción de ese hecho real dentro de la ley. Esto supone que la ley ha elegido aquel hecho material como presupuesto o motivo de una obligación de contribuir, es decir, de pagar un tributo. En esta etapa es cuando el poder tributario se ejercita dentro de un margen de discrecionalidad y sujeto tan sólo a unos cuantos criterios fundamentales de racionalidad, de acuerdo con las conclusiones de la ciencia financiera. Estos criterios constituyen los llamados "Principios económico-financieros de la Imposición".

### ***A) Enumeración de Principios.***

Por razón de la materia, es importante señalar lo que entendemos por "principios económico-financieros" de la Imposición.

La doctrina, empleando una terminología no uniforme, ha dado en distinguir el "Impuesto financiero" del impuesto de ordenamiento" 10. Esta distinción se basa en un criterio teleológico: es Impuesto financiero el que sólo se dirige a recaudar un ingreso para el erario público. Es Impuesto de ordenamiento en que trata de influir en un determinado sentido sobre la realidad económica o social, alterándola.



Naturalmente, esta es una distinción intelectual que hoy es difícil —por no decir imposible— encontrar "químicamente pura" en los ordenamientos tributarios positivos de los diversos países. Todo impuesto es, en realidad, y en proporciones diversas, tanto un Impuesto "financiero" como un Impuesto "de ordenamiento" (véase el artículo 4.º de la Ley de 28 de diciembre de 1963).

Pero la fecundidad de la distinción propuesta obedece a mi entender, al hecho de que los principios del impuesto —su lógica interna— son diversos en uno y otro caso. Es decir, en la medida en que el Impuesto es "financiero" debe obedecer a unos criterios, y en la medida en que lo sea "de ordenamiento" habrá de inspirarlo otros diferentes.

En este sentido puede, pues, hablarse de unos principios "económico-financieros" de la imposición como netamente separados de los principios impositivos "de ordenamiento". Caracterizándose y definiéndose aquellos como los que deben modelar "racionalmente" un impuesto, en cuanto puro y simple instrumento de obtención de ingresos públicos, y abstracción hecha de cualesquiera otros fines —de política económica o de política social— que con él puedan o quieran también conseguirse.

Sin propósito exhaustivo (siempre difícil en un campo donde la imaginación, aliada con la lógica de los conceptos y con la terminología pueden hacer maravillas), sino más bien con fines sintéticos sistematizadores y pedagógicos, podemos catalogar así los principios económico-financieros de la Imposición más importantes :

**a) Principios de suficiencia o de rendimiento.** El impuesto debe ser un instrumento eficaz de obtención de ingresos públicos. El Impuesto "financiero" encuentra en ello su razón de ser y su justificación. Si no rinde, si carece de eficacia recaudadora en cuanto tal Impuesto "financiero" carece de justificación existencial (art. 4.º de la Ley de 28-XII-1963).

Visto en una perspectiva dinámica, este principio se traduce a su vez en otro: el de flexibilidad del impuesto. La recaudación obtenida por el Estado debe variar al menos en la misma proporción que lo hace la magnitud económica gravada.

**b) Principios relativos a la medición o límite subjetivo del impuesto.** El impuesto debe estructurarse de forma que grave a cada uno según su capacidad económica. He aquí un principio que pocos se atreven a negar y que, sin embargo, cada cual entiende y aplica de distinta forma. Más tarde tendremos ocasión de comprobarlo (art. 3.º de la Ley de 28-XII-1963).

**c) Principios relativos a la distribución de los impuestos,** también llamados, con notable impropiedad y juicio de valor, de justicia tributaria. Se manifiestan en las siguientes reglas concretas:

**Principios de universalidad:** todo el mundo con capacidad económica para ello debe contribuir. La no imposición de los que puedan ser gravados es inaceptable.

**Principio de igualdad ante el impuesto:** todos los ciudadanos deben ser tratados fiscalmente en un plano de igualdad en relación con su capacidad económica. Este principio, pues, es incompatible con ciertas formas de discriminación fiscal (las que no se justifiquen en una diversa capacidad económica), y exige, en cambio, otras (las que están motivadas por aquella diversidad (art. 3.º de la Ley de 28-XII-1963).

Entre estas últimas, a su vez, suelen diferenciarse la discriminación cuantitativa de la discriminación cualitativa, según que la discriminación fiscal basada en la diversa capacidad

económica, se fundamente en consideraciones cualitativas. Conviene recordar aquí algunos ejemplos que aclararán la distinción.

En aquellos casos en que se toma como índice de la capacidad económica de pagar impuestos, la renta del presunto contribuyente, nosotros podemos considerar que los que poseen distinto nivel de renta tienen diversa capacidad económica y deben pagar también

diversas cuotas tributarias. Su discriminación se basa aquí en una consideración cuantitativa (la distinta cantidad de renta percibida por cada uno).

Pero otras veces la discriminación fiscal en función de la capacidad económica diversa se fundamenta en razones puramente cualitativas. Tal sucede con la distinción entre las rentas de trabajo y las rentas procedentes de patrimonio, o con el debatido problema de si deben ser igualmente gravadas la parte de una renta que se destina al consumo y la parte de ella que se ahorra. Luego tendremos ocasión de ocuparnos más despacio de estas dos cuestiones. Queden por ahora simplemente enumeradas.

Quisiéramos únicamente destacar y repetir una idea que no siempre es rectamente entendida. Los principios de universalidad e igualdad, tal como han quedado enunciados, no pueden considerarse como criterios de realización de la Justicia Tributaria. En realidad, son más bien reglas de aplicación y desarrollo del Principio de Capacidad Económica. Y únicamente podremos considerarlos expresión de una idea de justicia, en la medida en que conectemos a esta última el principio del gravamen según la capacidad económica, del que las reglas de la universalidad e igualdad son simples e inmediatas consecuencias si se las entiende correctamente. No, desde luego, si se las entiende mal.

Podemos entonces preguntarnos si el principio de la capacidad económica es efectivamente un principio económico-financiero, es un principio ético, y si, además, es un principio jurídico positivo. Confieso que es esta una cuestión en la que entro, a pesar mío, en un lugar como éste en el que sólo puedo apuntar la que considero opinión más acertada sobre un problema de por sí complejo.

a) El gravamen según la capacidad económica puede o no considerarse un principio ético, según el concepto de Justicia del que se parta. Personalmente creo dos cosas: una, que, desde luego, es una exigencia ética de la Justicia. Otra, que ya va siendo hora de que la Ciencia no tema demasiado vincularse a juicios de valor.

b) El gravamen según la capacidad económica puede ser o no puede ser un principio jurídico-positivo. Depende de que esté o no esté consagrado expresamente en el ordenamiento positivo, dentro de un precepto legal susceptible de exégesis y análisis por los

conceptos y métodos propios de la Ciencia del Derecho Tal es la situación en nuestro Derecho positivo, según veremos.

c) El gravamen según la capacidad económica es siempre y "per se" un principio económico-financiero. Porque parte de la idea fundamental de que cada posible contribuyente tiene unos medios limitados para atender a sus necesidades privadas y a las necesidades públicas. Y que la financiación de estas últimas debe repartirse entre los diversos miembros de la comunidad según sus necesidades privadas y los medios de que dispone para satisfacerlas. En esta idea tan simple reside sustancialmente, y cualquiera que sea la versión técnica que se le dé, el principio de la capacidad económica.

**B) Concepto de capacidad económica gravable.**

Prescindiendo de matices o precisiones de tipo superior, sigue siendo verdad que, sustancialmente, la capacidad económica gravable se manifiesta a través de dos índices o magnitudes principales: la Renta y el Patrimonio. Y pese a modernas y destacadas aportaciones sobre el problema, sigue siendo también la verdad esencial, a nuestro modo de ver, la posición, ya clásica, de que renta y patrimonio son dos maneras distintas de mirar la misma cosa y que se definen de acuerdo con las proposiciones siguientes.

1.a Como ya advertimos, el valor capital y la renta no son dos cosas diversas sino dos maneras de ver la misma cosa: podemos decir que el concepto de renta surge de una visión cinematográfica de la riqueza: es un flujo o corriente de bienes que tiene lugar a lo largo del tiempo. Es por tanto, un concepto dinámico, que, en consecuencia, exige definirse y cuantificarse delimitado temporalmente con relación a un determinado período (semana, mes, año, etcétera).

Por el contrario, el concepto de Patrimonio surge de una visión fotográfica de la riqueza. Es un fondo de bienes económicos existente en un determinado momento. Es, por tanto, un concepto estático e instantáneo. No se refiere a un período cuya definición exige dos fechas o "momentos" (inicial y final), sino a una "fecha".

2.a El valor del capital es simplemente el valor actual de una serie prevista de rentas futuras. Es la renta la que da valor al capital. Si la primera se eleva, también lo hace el segundo. Y viceversa. También varía el valor capital si lo hace la amplitud temporal de la serie de rentas previstas.

3.a La relación que existe entre la renta y el capital se establece a través del tipo de interés.

Un ejemplo clásico para ilustrar y aclarar tan clásicas proposiciones : si usted posee un terreno que le renta al año 5.000 pesetas, deducidos los gastos precisos de cualquier clase para su obtención y si el tipo de interés corriente en el mercado es del 5 por 100, entonces:

a) El terreno del ejemplo tendrá un valor (capital) de 100.000 pesetas, porque existe una expectativa indefinida de 5.000 pesetas de renta. Si se esperasen rentas mayores o menores, o por una duración más larga o más breve, también el valor capital del terreno sería, respectivamente, mayor o menor de 100.000 pesetas (proposición 2.a anterior).

b) El terreno que renta 5.000 pesetas vale 100.000 pesetas, porque el tipo de interés es del 5 por 100. Pues si fuese del 4 por 100 o del 6 por 100, el terreno valdría, respectivamente, 123.000 u 83.333 pesetas (proposición 3.a anterior).

c) No es posible afirmar que, en el ejemplo puesto, usted dispone de dos valores, representado el uno por 100.000 pesetas de capital y el otro por 5.000 pesetas de renta anuales. En correcta técnica, usted sólo puede disponer de uno u otro de ambos valores. Si dispone de su capital (vende la finca) y lo gasta luego en atender sus necesidades actuales, dispondrá de 100.000 pesetas, pero habrá perdido, de ahora en adelante, las 5.000 pesetas de renta anual que aquel capital le producía. Usted puede disponer de y consumir las 5.000 pesetas anuales, pero sólo si renuncia a vender y consumir las 100.000 pesetas que vale el terreno y lo conserva sin realizar (proposición 1.a anterior). De donde se deduce que no puede confundirse lo que es renta con lo que es consumo de capital.

Las proposiciones 1.a, 2.a y 3.a y sus respectivas derivaciones o ilustraciones c), a) y b) son fundamentales y deben tenerse muy claras para comprender todo lo que sigue.





Pero una vez fijadas sumariamente y en lo esencial, las relaciones entre renta y valor del capital es forzoso precisar todavía el concepto de renta, ya que, aún entendido como flujo de riqueza —real o monetaria— que se integra en una economía por unidad de período, el concepto de renta admite tres acepciones fundamentales cada una de las cuales, a su vez, podría diferenciarse con una matización superior y menos elemental que la que aquí pretendemos, en varias subespecies:

Primera: Renta es la riqueza que en un intervalo dado de tiempo, ingresa, deducidos los gastos, en la economía del contribuyente, en adición al capital poseído por el mismo contribuyente, al principio de ese mismo intervalo de tiempo. (Teoría de la Renta en función del incremento patrimonial).

Importa señalar que dentro de esta primera concepción, ese ingreso adicional sobre el valor inicial del patrimonio, presenta las siguientes características, de acuerdo con una síntesis un tanto forzada de las diversas aportaciones doctrinales:

Es la suma algebraica de lo que el titular de la renta consume y lo que destina a incrementar su patrimonio (Due) VON Schanz, Neumark y Kaldor en una posición extrema, pueden considerarse en esta línea.

— Se comprende en el concepto de renta así especificado, toda clase de ingresos monetarios o reales, procedan o no, de elementos productivos y regulares y sean o no periódicos. Por tanto, se incluyen en el concepto de renta:

- a) Los ingresos excepcionales o eventuales (loterías, subsidios, premios, etc.).
- b) Las ganancias derivadas o incrementos de valor de los elementos del activo ya poseídos anteriormente por el titular de la renta (es decir, no se incluyen aquí los aumentos de Patrimonios por adición de nuevos elementos patrimoniales incorporados por ahorro, por sucesión hereditaria, donación, cesión, etc.).
- c) Schanz entendía, incluso, que los aumentos de valor del Patrimonio por donación o herencia, se incluirían en el concepto de renta. Esta opinión no es hoy generalmente admitida.

A su vez, dentro de estas plusvalías o aumentos de valor de los elementos constitutivos del patrimonio del sujeto, se excluyen los que son fruto de: a) variaciones en el nivel general de precios, b) los debidos a cambios en el tipo de interés y c) los que resultan de una nueva operación de capitalización de un aumento (actual o futuro) de la renta. (Véanse antes proposiciones 1.a, 2.a y 3.a sobre las relaciones entre renta y patrimonio). Se computará sólo como renta aquel aumento de ingreso (en el momento en que tenga lugar), pero no su reflejo, por capitalización del mismo, en el valor del patrimonio, lo que supondría, evidentemente, una doble contabilización. (En el ejemplo anterior, si usted incrementa su renta

neta al año de 5.000 pesetas a 6.000, y estas 1.000 pesetas son grabadas año tras año, como consecuencia de mejoras o cultivos intensivos en su terreno, es evidente que el valor capital de este último (con un tipo de interés del 5 por 100) se ha elevado a 125.000 pesetas. Será correcto considerar como renta las 6.000 pesetas, pero no las 25.000 de aumento de valor del capital, resultantes de capitalizar las 1.000 pesetas en que aumenta la renta (de 5.000 a 6.000) al año.

Segunda: Renta es la riqueza que, deducidos los gastos en un intervalo dado de tiempo separa el contribuyente, a modo de fruto natural o civil, de las cosas poseídas por él: tierras, casas, empresas, profesiones, empleos, préstamos, etc.(Teoría de la "fuente" o de la "periodicidad").

En esta segunda acepción es renta sólo el ingreso real o monetario que se deriva de una fuente estable, permanente y productiva. (Si bien hay quien considera sólo las dos primeras



características y no la última).

- a) De acuerdo con esta concepción, no tienen la consideración de renta los ingresos eventuales, premios, subsidios, etc.
- b) Tampoco se consideran renta los "ingresos redistributivos", es decir, los que no constituyen retribución de una actividad productiva de un factor de producción por sus servicios o aportaciones como tal a un proceso productivo.
- c) En consecuencia, no se consideran tampoco renta los incrementos de valor experimentados por los elementos del activo poseídos por el contribuyente. Salvo la excepción que a continuación se indica.
- d) Son rentas, en cambio, los incrementos de valor experimentados por los elementos del activo poseído por el contribuyente, cuando tales incrementos son la retribución y la finalidad de una actividad habitual de carácter especulativo o comercial.

Tercera: Por último, según una tercera concepción, renta es la riqueza que disfruta el contribuyente de un modo efectivo, en un intervalo dado de tiempo, consumiéndola (teoría de la renta gastada o consumida). (Esta teoría ha sido defendida modernamente

por Kaldor pero con una concepción poco clara y extrema, sobre bases diversas de las empleadas por sus defensores tradicionales).

### **III. La recepción del concepto de capacidad económica gravable en el Sistema Tributario español.**

El Derecho constitucional tributario ha recogido ya, desde antiguo, en los diversos países, el principio fundamental del gravamen según la capacidad de pago, con expresiones, eso sí, de muy diverso valor técnico y haciendo con ello buena la afirmación de Luigi Einaüdi, recordada más arriba.

Dentro de nuestras normas políticas fundamentales vigentes, se ha formulado también este dogma tributario en el artículo 9 del Fuero de los Españoles y en la Ley de los Principios Fundamentales del Movimiento Nacional, Principio IX, así como, dentro de una norma ordinaria, en el artículo 3.º de la Ley General Tributaria.

La terminología empleada es, sin duda, más feliz que la que mereciera la sátira de Einaudi, antes transcrita. Según aquel precepto, cada español debe ser gravado según su capacidad económica. Con lo que se evita la tautología que supone decir que cada uno debe pagar tributos según su capacidad tributaria, es decir, según su capacidad de pagarlos.

Es evidente, sin embargo, que tales declaraciones de principios, aunque estén incorporados en unas normas de rango fundamental, no bastan para afirmar la recepción efectiva en nuestro Derecho tributario positivo del concepto de capacidad económica gravable. Imponen tan sólo al legislador la obligación de llevarla a efecto. Y por las razones expuestas, es evidente que sólo un estudio valorativo de nuestras instituciones fiscales a la luz de los criterios elaborados por la Ciencia de la Hacienda permitirá extraer conclusiones sobre si la recepción del concepto ha tenido o no ha tenido efectivamente lugar en cada caso.



### **c) PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

[Spisso]<sup>3</sup>

#### **Concepto de capacidad contributiva**

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en Bogotá, Colombia, en 1948, que tiene entre nosotros jerarquía constitucional (art. 75, inc. 22, C.N.), en su art. XXXVI expresa que "toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos".

Íntimamente vinculado e integrado con el principio de igualdad, se halla el principio de capacidad contributiva, que para Ferreiro Lapatzá más que un tercer principio es una forma de entender la generalidad y la igualdad; un modo de aplicarlas que se halla hoy universalmente consagrado.

El que todos deban contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado debe ser entendido, en un Estado democrático, como que los llamados a contribuir son aquellos que tengan capacidad económica para soportar la carga, y en forma proporcional y progresiva a dicha capacidad.

El Tribunal Constitucional español, en la sentencia 27/981, destacó que la alusión al principio de capacidad económica contenida en el art. 31.1 de la Constitución implica "la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra".

La causa jurídica del tributo, como lo enseñó hace tiempo Jarach, debe ser buscada en la realización del hecho que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Y la razón última por la cual la ley toma un hecho de la vida como presupuesto de la obligación tributaria reside en la existencia de capacidad contributiva puesta de manifiesto por ese hecho.

El concepto de capacidad contributiva denota una aptitud de las personas para pagar los tributos, es decir, posesión de riqueza en 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.

No toda situación económica posee aptitud para ser gravada con tributos, sino sólo aquellas que ponen de manifiesto la existencia de recursos útiles y escasos que están disponibles a título definitivo. Por otra parte, 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 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.

### **Su integración con otros objetivos constitucionales**

El principio de capacidad económica no impide que el legislador tenga en cuenta otras consideraciones y establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, respondan principalmente a otros criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución proclama o garantiza.

Los propósitos esenciales del impuesto no siempre revisten carácter económico, ya que se puede tener en cuenta razones de conveniencia económica, justicia social y bien común, ajenas a la simple medida de la capacidad contributiva de los afectados, pero de ello no ha de seguirse que pueda existir un impuesto donde no haya capacidad contributiva. En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo oportunidad de expresar: "Que si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo, las distintas categorías de contribuyentes, ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados, y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son sólo indirectamente".

### **Insuficiencia del principio de interdicción de la arbitrariedad**

La doctrina judicial de la Corte tiene dicho que la garantía del art. 16 de la Constitución nacional no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal de que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas.

El criterio de la interdicción de la arbitrariedad en forma exclusiva no resulta suficiente ni satisfactorio en orden a la determinación de si el tratamiento discriminatorio o el privilegio devienen compatibles con el principio de capacidad contributiva, y, por ende, con las prescripciones constitucionales.

La utilización de la interdicción de la arbitrariedad, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, en algunos casos ha adquirido ribetes cómicos. La sentencia del 25/5/65 ("Nescafé-Café tostado") examina la supuesta discriminación entre ambos productos: la distribución al minorista de café tostado y molido estaba exenta del impuesto sobre el volumen de ventas, mientras que la de café soluble (Nescafé) tributaba en ambas fases del proceso comercial.

El tribunal advierte una diferencia que a su criterio justifica la tributación diferenciada: el añadir agua caliente al café soluble tiene la mera función de que el café se mezcle con el agua, mientras que en el caso del café tostado debe extraerse la esencia del café mediante agua hirviendo, agregando que el consumo del café tostado exige más cuidado, esfuerzo y tiempo que el de café soluble, todo lo cual justifica que este último se someta a mayor tributación. Como acertadamente lo puntualiza Herrera Molina, no se comprende bien la relevancia del agua hirviendo o de la paciencia del contribuyente en relación con la justicia tributaria.

Que las peras sean distintas de las manzanas y que todos los que vendan aquéllas tributen el impuesto al valor agregado no justifica ni explica que las manzanas estén exentas. No se advierte, en este ejemplo tomado al azar, que exista un deliberado propósito de persecución de personas o de grupos de personas, ni de beneficiar a los vendedores de manzanas, que ante la exención

podrán trasladar el beneficio a los consumidores no incrementando el precio del producto en la medida de la incidencia del gravamen.

Ello pone en evidencia que la interdicción de la arbitrariedad no resulta suficiente para juzgar si un tratamiento discriminatorio resulta compatible con las prescripciones constitucionales. Será necesario además:

- a) una fundamentación objetiva para el trato desigual;
- b) que exista coherencia del legislador en el desarrollo de los criterios elegidos para la diferenciación;
- c) la existencia de otros principios constitucionales que justifiquen la diferencia de trato.

### **El control de idoneidad**

Ante la insuficiencia de la interdicción de la arbitrariedad, se hace necesario ponderar si el motivo que justifica la restricción de la igualdad tiene mayor peso que esta última. No resulta suficiente que existan motivos que expliquen el trato desigual o motivos objetivamente convincentes; además, es necesario analizar si la medida es idónea para alcanzar el fin que supuestamente justifica el trato diferenciado.

No basta cualquier motivo razonable para apartarse del principio de capacidad contributiva, sino que será necesario realizar una auténtica ponderación de bienes jurídicos. Ello no significa negar importancia al principio de interdicción de la arbitrariedad, que constituye una garantía mínima, que debe ser complementada con otros criterios.

El Tribunal Constitucional español considera que el principio de igualdad prohíbe aquellas "desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundamentadas en criterios objetivos y suficientemente razonables", agregando que "para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos".

Es necesario, pues, realizar un especial control de la necesidad o idoneidad de la medida que ha de tener tal categoría y peso que justifique el trato diferencial, mediante la ponderación de bienes jurídicos, analizando si entre las distintas alternativas se ha escogido aquella que menor lesión ocasiona al principio de capacidad económica.

Veamos, verbigracia, el caso de un municipio que instituye un impuesto aplicable a los titulares de una segunda vivienda, no residentes en su jurisdicción, para la realización de obras públicas relacionadas con el turismo. Observamos que el trato desigual no resulta adecuado al fin que persigue, ni deviene necesario, puesto que puede ser sustituido con ventaja por otras alternativas que lesionen en menor medida el principio de capacidad contributiva, no resultando el fin perseguido proporcionado a la desigualdad que produce. En un caso análogo al ejemplo, un impuesto que gravaba, en el municipio de Überlingen, a las personas que dispusieran de una vivienda distinta de su residencia habitual fue anulado por el Tribunal Constitucional alemán.

La ley 25.053, que crea un impuesto a los automotores, motocicletas y embarcaciones con destino al Fondo Nacional de Incentivo Docente, utiliza un método irracional para medir la capacidad

económica, al considerar sólo determinados bienes que integran el patrimonio de las personas. Cuando se pretende medir la capacidad económica en función del patrimonio, lo racional es computar la totalidad del patrimonio neto, y no sólo algunos bienes del activo, ni precisamente los más valiosos. El tratamiento discriminatorio se acentúa cuando dentro de la categoría de bienes escogidos por la ley se excluyen los bienes afectados al transporte internacional de pasajeros o de carga (art. 3, ley).

No es suficiente que el fin perseguido sea lícito, sino que la medida debe ser adecuada y necesaria a ese fin, de manera que el mismo resulte proporcionado con respecto a la desigualdad que produce. Entre las distintas alternativas el legislador debe escoger la que menos agravio ocasione al principio de capacidad contributiva, regla que ha sido desoída con la sanción de la ley 25.053.

La mayor deducción establecida en el impuesto a las ganancias para los ingresos derivados del trabajo, en relación con otras fuentes de renta, aparece justificada por la mayor jerarquía que en la consideración social se le atribuye a aquél. Sin menoscabo de ello, el tratamiento discriminatorio en favor de las ganancias originadas en el desempeño de cargos públicos y trabajo personal en relación de dependencia, en relación con las demás ganancias de cuarta categoría (art. 23, L.I.G.), al admitirse una deducción adicional para las primeras, carece de toda justificación razonable, no siendo siquiera fácil desentrañar el fin pretendido con la discriminación, que agravia al derecho de contribuir según la capacidad económica.

La exención en el impuesto a la renta de las indemnizaciones por despido, cualquiera sea su monto, no se compadece con el principio de capacidad contributiva. Si las retribuciones del trabajo constituyen rentas de cuarta categoría, no vemos las razones que justifiquen la exención consagrada por la ley (art. 20, inc. i, ley 20.628).

El gasto de sustento de la esposa e hijos del contribuyente, si bien es ajeno a la esfera de obtención de los ingresos, no es óbice a su deducción de la base imponible del impuesto a las ganancias, dado que disminuye su capacidad económica. La ley de ganancia, sin perjuicio de la deducción de las cargas de familia, deducción especial y por sepelio que expresamente admite en la magnitud que fija (arts. 22 y 23, L.I.G.), dispone que no son deducibles sin distinción de categorías los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia (art. 88, L.I.G.).

Los alimentos cuya prestación es debida por decisión judicial no son deducibles para la L.I.G. más allá del monto admitido para las cargas de familia. Así lo entendió el Tribunal Fiscal de la Nación, en un caso en el cual se trataba de una suma destinada a los alimentos de la esposa, de quien el contribuyente se encontraba divorciado, haciéndose aplicable a la prestación el concepto de gastos de sustento de la familia del contribuyente, cuya deducción está prohibida por la ley.

El Tribunal Constitucional alemán, en sentencia del 3/11/82, consideró que "es una exigencia fundamental de la justicia tributaria que se ajuste a la capacidad económica, lo que resulta especialmente válido para el impuesto sobre la renta. [...] Del principio de la tributación según la capacidad económica deriva, en cualquier caso, que en el impuesto sobre la renta también son relevantes aquellos gastos que caen fuera de la esfera de la obtención de los ingresos -es decir, dentro del ámbito privado-y que son inevitables para el contribuyente. La carga económica que supone el deber de sostener a los hijos es una circunstancia especial que restringe la capacidad económica de los padres. El legislador no puede dejar de considerar esta carga ineludible sin quebrantar la justicia tributaria".

En el impuesto sobre los bienes personales, los inmuebles son valuados al costo de adquisición, estableciéndose que la base imponible no podrá ser inferior al avalúo fiscal establecido para el pago de los impuestos inmobiliarios. Ahora bien, siendo que no existe homogeneidad entre los distintos métodos utilizados por las provincias y la Ciudad de Buenos Aires para fijar el avalúo de

los inmuebles, se produce una desigual situación de los contribuyentes según dónde tengan ubicados sus inmuebles. Así, mientras en la provincia de Buenos Aires, a guisa de ejemplo, las valuaciones fiscales coinciden en la generalidad de los casos con el valor de mercado o lo superan, en la ciudad de Buenos Aires, como media, podemos considerar que el valor fiscal representa el 50% del valor de mercado, aunque hay casos que se apartan de ese porcentaje, debido a que ni siquiera existe homogeneidad en la aplicación de las normas aplicables en cada jurisdicción. De todo ello surge una desigual medición de la capacidad económica, que carece de justificación.

Al conflicto que se pueda producir entre el derecho a la capacidad económica y otros objetivos constitucionales le resulta aplicable el principio de proporcionalidad, integrado por el control de adecuación medio-fin, de forma que el distingo que sea necesario y adecuado establecer sea lo menos lesivo a la igualdad, entre las alternativas posibles, y que esa desigualdad sea proporcionada con los beneficios que a cambio se obtienen.

### **Determinación de la cuota contributiva individual**

El deber de contribuir según la capacidad económica exige que la determinación de la cuota individual de sostenimiento de los gastos públicos sea determinada en función de la respectiva capacidad. Ello indica que el principio de capacidad económica es de aplicación al conjunto del sistema tributario y de los gastos públicos.

Cualquier apartamiento de la capacidad económica que se observe en un impuesto determinado repercute en una distorsión de la carga económica individual. Va de suyo, en consecuencia, que el principio de capacidad económica es una exigencia respecto de todos los tributos. Sin menoscabo de ello, existen excepciones:

- a) aquellas basadas en otros principios constitucionales que superen el control constitucional de proporcionalidad;
- b) los impuestos al consumo en los que sea difícil, cuando no imposible, tener en cuenta el principio, en cuyo caso se debe restablecer el equilibrio a través de otras figuras impositivas o de erogaciones del Estado, lo que exige una estricta coordinación normativa.

Respecto de esta segunda excepción, digamos que el principio de capacidad económica tiene un doble plano de aplicación: vertical y horizontal. En el plano vertical la carga contributiva debe aumentar en una proporción mayor al incremento de la riqueza individual, de forma que la progresividad pueda restablecer el equilibrio global distorsionado por los impuestos al consumo.

A su vez, en el plano horizontal se exige que dos sujetos con la misma capacidad económica -determinada en función de condiciones objetivas y subjetivas- tributen igual cuantía. Si en un impuesto no se tiene en cuenta circunstancias subjetivas, verbigracia, no admitiéndose la deducción de cargas familiares acordes con las necesidades esenciales de la persona, ese desequilibrio pervive no obstante que en el resto de los tributos se respete el principio de capacidad económica.

Por otra parte, a todo ello se suma la necesaria coordinación entre ingresos y gastos públicos, corolario de la unidad del fenómeno financiero.

### **Capacidad económica objetiva**

Desde una perspectiva objetiva, el principio de la capacidad económica exige tres requisitos: a) que el gravamen se aplique a rendimientos netos; b) que no exista una total separación entre los diversos períodos impositivos, y c) que no se someta a tributación rendimientos ficticios.

#### **d) EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA**

[Queralt]<sup>4</sup>

Al igual que ocurre con los demás principios constitucionales tributarios, el principio de capacidad económica encuentra su formulación en las primeras Cartas Constitucionales, convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario.

En el ordenamiento español, desde la ya lejana Carta otorgada de Bayona hasta la vigente Constitución, todas las Cartas Magnas han incorporado dicho principio, como criterio material de justicia tributaria, con fórmulas casi idénticas y en las que se establece la necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos «en proporción a los haberes», «de acuerdo con la capacidad económica de los llamados a contribuir», etc.

En el actual ordenamiento español, el art. 31 de la Constitución dispone que «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica [...]». En el ámbito de la legislación ordinaria, también el art. 3.1 LGT dispone que «La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos [...]».

Tradicionalmente, dicho principio ha tenido una proyección exclusiva en el ámbito tributario: sólo podían establecerse tributos cuando se producía un acto, hecho o negocio jurídico indicativo de capacidad económica, no pudiendo establecerse carga tributaria alguna que no respondiera a la existencia de tal capacidad económica. El principio de capacidad económica actuaba así como presupuesto y límite para la tributación.

De acuerdo con dicha concepción, el legislador debía configurar los distintos hechos imponibles de los tributos de forma que todos ellos fueran manifestación de una cierta capacidad económica. El legislador establecía bien unos índices directos —titularidad de un patrimonio o percepción de una renta—, bien unos índices que, indirectamente, ponían de relieve la existencia de una capacidad económica apta para soportar cargas tributarias, como ocurría con el consumo de bienes o la circulación y el tráfico de determinados bienes.

Como presupuesto de la imposición, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos —sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8, y 193/2004, de 4 de





noviembre)— cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpressivas de capacidad económica.

En la tarea de concretar normativamente el principio de capacidad económica, la doctrina contribuyó poderosamente a definir los hechos indicativos de capacidad económica — generalmente, lo son la titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza—. Conscientes, por lo demás, de que la concreción del principio de capacidad económica no puede petrificarse en fórmulas rígidas que, de forma matemática, sean, siempre y en todo caso, indicativas de capacidad económica apta para soportar cargas tributarias.

Así, Giardina formuló el denominado principio de normalidad, según el cual el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible, está atendiendo a un supuesto que, normalmente, es indicativo de capacidad económica. Lo cual no quiere decir que en todos los casos dicho supuesto sea realmente indicativo de tal capacidad económica. Atendida la nota de generalidad predicable de la ley, el legislador no puede formular una casuística que atienda a los supuestos en que un mismo hecho es o no es indicativo de esa capacidad económica. Esto es, podrán darse casos en que un hecho, configurado como hecho imponible, no sea indicativo de capacidad económica.

Puede traerse a colación la Sentencia del TC 46/2000, de 17 de febrero, que entiende vulnerado por la norma enjuiciada el principio de capacidad económica, en relación con el de igualdad, puesto que el resultado que provocaba la generalidad de la norma aplicable era que quienes tenían menor capacidad económica soportaban una mayor carga tributaria que los que manifestaban una capacidad superior. De ahí que anule el precepto, pues, aunque tenía una finalidad legítima perseguida desde la generalidad de la norma, provocaba disfunciones concretas contrarias al art. 31 CE.

Berliri se preguntaba, por ejemplo, cuál es la capacidad económica de quien, agobiado por la necesidad, se ve obligado a vender su casa. Efectivamente en tal supuesto no existe capacidad económica y, sin embargo, en todos los sistemas tributarios la venta de un inmueble está configurado como hecho imponible generador de deudas tributarias, tanto para el adquirente como para el transmitente. En aquellos casos en que un hecho aparezca configurado como hecho imponible y, sin embargo, no sea indicativo de capacidad económica en ese supuesto concreto, la solución deberá venir por vía de las exenciones o bonificaciones, no por vía de la exclusión a priori de la norma general.

El TC ha señalado al respecto que: «Es constitucionalmente admisible que el Estado y las CCAA establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la CE preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo» (STC 37/1987, de 26 de marzo; también, STC 134/1996, de 22 de julio).

Lo que en ningún caso resultará admisible, según se desprende de la doctrina del TC, es la inexistencia de capacidad económica en un tributo; es decir, que se graven rentas o riquezas aparentes o inexistentes (STC 221/1992).

Y éste precisamente es el motivo que inclinó al TC, en la Sentencia 194/2000, de 19 de julio, a declarar la nulidad de la Disp. Adic. 4.ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos, puesto que, «al establecer la ficción de que ha tenido lugar al mismo tiempo la transmisión onerosa y lucrativa de



una fracción del valor del bien o derecho, lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia ésta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del art. 31.1 CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto».

El mismo TC ha señalado que: «La capacidad económica ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva» (STC 126/1987, de 16 de julio), subrayando en otra Sentencia que la capacidad económica debe ir referida al individuo, no a grupos como la familia: «la sujeción conjunta al impuesto [IRPF] de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre las personas físicas en un impuesto de grupo, porque esta transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto, a contribuir de acuerdo con su capacidad económica» (STC 45/1989, de 20 de febrero). Más recientemente, el Tribunal Constitucional -STC 295/2006, de 11 de octubre— ha insistido en la idea, al señalar, refiriéndose al principio de capacidad económica, que «Dicho principio quiebra en aquellos impuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia. (Sentencias TC 221/1992, de 11 de diciembre; 194/2000, de 19 de julio y 193/2004, de 4 de noviembre)».

Otro paradigma que contribuye a precisar mejor la labor del legislador en la tarea de configurar los hechos imposables viene dado por la denominada exención del mínimo vital, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen, toda vez que la misma se encuentra afectada a la satisfacción de las mínimas necesidades vitales de su titular. Ahí se establecería, precisamente, la diferencia entre existencia de capacidad económica, pero no de capacidad contributiva.

Como ha señalado Martín Delgado, «la determinación del mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde el llamado "mínimo físico" o exención del conjunto de bienes indispensable para mantener la vida del individuo, al "mínimo social", que comprende ya lo que se entiende indispensable para el tenor de vida del individuo», concluyendo que «la dimensión de este mínimo de existencia va a depender en concreto de cómo esté configurado el sistema financiero del Estado y de cuáles sean las actividades que se desarrollan por el mismo. Es evidente que en un Estado en que las primeras necesidades de los individuos aparezcan cubiertas por la actividad pública, es decir, por la actuación del sector público, la exención del mínimo de existencia tendrá menos sentido que en aquellos Estados en los que el fundamento liberal de la organización socioeconómica deje al libre juego de las economías individuales la cobertura de estas necesidades».

Justamente por esta vía reaparece una concepción del principio de capacidad económica que, manteniendo en sus líneas esenciales la concepción tradicional acerca de los criterios indicativos de capacidad económica —titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza—, proyecte dicho principio sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación tanto con el resto de disposiciones constitucionales, y, por ello, también específicamente con otros principios del ordenamiento tributario —igualdad y progresividad—, como con los principios de justicia del gasto público. Nos encontramos, en definitiva, ante una visión sustancialmente más amplia del tradicional principio de capacidad económica, confirmando cuanto ha quedado expuesto en páginas anteriores sobre la necesidad de aplicar criterios de justicia tanto en materia de ingresos como en materia de gastos públicos.

Lo primero —combinación con otros principios tributarios— ha sido puesto de relieve tanto por la doctrina como por el propio Tribunal Constitucional.

Así, tanto Palao Taboada como Martín Delgado han explicado que:

— El principio de capacidad económica obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos se realice de acuerdo con su capacidad económica, concebida como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

— La capacidad económica veda la existencia de discriminaciones o tratamientos desiguales de situaciones iguales, siempre que dicho tratamiento no esté fundado en la consecución de otros principios.

— El principio de capacidad económica rechaza la adopción generalizada de cualquier criterio de imposición contrario al principio de capacidad económica.

En esta línea se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, al señalar la necesidad de que el principio de capacidad económica no se configure como único criterio material de justicia tributaria y la consiguiente necesidad de aplicarlo teniendo en cuenta los restantes principios tributarios. Así se pone de relieve en las Sentencias 46/2000 y 134/1996 del Tribunal Constitucional, entre otras. Concretamente, en la Sentencia de 20 de julio de 1981 afirma el Tribunal que: «A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella —como lo hiciera cierta doctrina— el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta.»

Parece, pues, claro que la exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como predicable de todo el ordenamiento tributario. Será ese ordenamiento, globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento la capacidad económica también estará presente, aunque de manera distinta y con intensidad diferente según cada figura tributaria (SSTC 164/1995, 44/1996 y 141/1996). En unos casos, de manera positiva, esto es, gravando manifestaciones que sí son plenamente indicativas de capacidad económica, como ocurre en el Impuesto sobre la Renta de Sociedades o de Personas Físicas. En otros casos, de manera negativa, esto es excluyendo la configuración como hechos imposables de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad económica.

Esta exigencia de que la capacidad económica informe todo el sistema tributario es la que ha llevado a configurar un concepto de filiación constitucional —el deber de contribuir— que se ha erigido en elemento esencial de la doctrina del Tribunal Constitucional. De acuerdo con ella, «el deber de contribuir debe conectarse con el principio de capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente en las SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996) y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El art. 31.1 CE, en efecto, dijimos tempranamente en la STC 27/1981, "al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del

establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad [...]» (STC 108/2004, de 30 de junio, FJ 7.º).

Esta proyección del principio de capacidad económica sobre el conjunto del sistema tributario ha sido reiteradamente señalada por el Tribunal Constitucional: Sentencias 26/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992, 134/1996 y 182/1997.

Partiendo de la diferencia sustancial entre tributo y sanción, y, por ende, entre los principios que rigen uno y otro instituto, sin embargo, la Sentencia 547/2004, de 17 de noviembre, del TSJ de Castilla-La Mancha, ha analizado la posible vulneración del principio de capacidad económica en materia sancionadora, concluyendo que el mismo no resultaba vulnerado por el hecho de que el importe de la sanción fuese elevado, toda vez que su cuantía depende de la cantidad defraudada, de modo que necesariamente las sanciones guardan relación con la capacidad económica puesta de manifiesto mediante la realización del hecho imponible y la generación de la deuda tributaria, que responde a la percepción real de rentas y, por tanto, a una capacidad económica determinada y existente.

El principio de capacidad económica debe combinarse también con los principios de justicia en el gasto público.

Ya hemos visto cómo, por ejemplo, la determinación del mínimo exento dependerá de las prestaciones públicas realizadas a favor de los ciudadanos a través del gasto público. En la Sentencia de 26 de abril de 1990, el Tribunal Constitucional ha reiterado la conexión entre el deber de contribuir y los principios de justicia en la distribución del gasto público, señalando que «esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria [...]; lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar...» (FJ 3.º).

Hay que señalar, por último, que el principio de capacidad económica no se limita al ámbito del ordenamiento de la Administración Central, sino que se proyecta con el mismo alcance y contenido sobre todos y cada uno de los ordenamientos propios de las entidades públicas territoriales: Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales.

Así lo puso de relieve el Tribunal Constitucional en su pionera Sentencia de 16 de noviembre de 1981, señalando que la competencia para crear tributos por parte de la Comunidad Autónoma «debe ser ejercida conforme a la Constitución y las Leyes».



### 3 Jurisprudencia extranjera

#### México

[Suprema Corte de Justicia de México]<sup>5</sup>

“[...]**JMPUESTOS. 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 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.[...]”

#### Colombia

[Corte Constitucional, Colombia]<sup>6</sup>

"[...]De otra parte, sostiene igualmente el demandante que la norma acusada viola el **principio de capacidad contributiva** según el cual, para fijar el monto de un tributo, ha de tenerse en cuenta que éste sea proporcional a la capacidad económica del contribuyente. La vulneración de tal principio se deriva del hecho de que, con la disposición acusada, se grava un supuesto que no es indicativo de capacidad económica, constituido por el hecho de recibir una indemnización del daño emergente y no destinar tales recursos a la adquisición de bienes iguales o semejantes a los siniestrados.

El artículo 45 del Estatuto Tributario consagra el justo reconocimiento de que una indemnización de daño emergente por seguro de daño no implica enriquecimiento, ya que no se trata de un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio al momento de su percepción. Sin embargo, tal justo reconocimiento se condiciona - a través del aparte demandado - a un hecho completamente injusto como es el consistente en la destinación del dinero recibido a la adquisición de bienes similares a los que estaban protegidos con el seguro.

Agrega el actor que la inconstitucionalidad de la norma acusada se pone de manifiesto si se tiene en cuenta que "al gravar aquellos ingresos provenientes de indemnizaciones del daño emergente

por seguro de daño, fingiendo un incremento patrimonial inexistente, se está obligando a tributar sin que exista capacidad económica para ello y sin un referente o indicador real de riqueza, en este caso sin que exista renta realmente ya que el hecho de no destinar esa indemnización a la compra de activos similares a los siniestrados no implica en ningún caso una mayor capacidad económica del contribuyente[...]"



**ADVERTENCIA:** El Centro de Información Jurídica en Línea (CIJUL en Línea) está inscrito en la Universidad de Costa Rica como un proyecto de acción social, cuya actividad es de extensión docente y en esta línea de trabajo responde a las consultas que hacen sus usuarios elaborando informes de investigación que son recopilaciones de información jurisprudencial, normativa y doctrinal, cuyas citas bibliográficas se encuentran al final de cada documento. Los textos transcritos son responsabilidad de sus autores y no necesariamente reflejan el pensamiento del Centro. CIJUL en Línea, dentro del marco normativo de los usos según el artículo 9 inciso 2 del Convenio de Berna, realiza citas de obras jurídicas de acuerdo con el artículo 70 de la Ley N° 6683 (Ley de Derechos de Autor y Conexos); reproduce libremente las constituciones, leyes, decretos y demás actos públicos de conformidad con el artículo 75 de la Ley N° 6683. Para tener acceso a los servicios que brinda el CIJUL en Línea, el usuario(a) declara expresamente que conoce y acepta las restricciones existentes sobre el uso de las obras ofrecidas por el CIJUL en Línea, para lo cual se compromete a citar el nombre del autor, el título de la obra y la fuente original y la digital completa, en caso de utilizar el material indicado.

- 1 Pérez Royo, F. (2000). Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Décima Edición. Editorial Civitas. Madrid. España. Pp. 35-37.
- 2 Pérez de Ayala, J. L. (1968). Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid. España. Pp. 83-94.
- 3 Spisso, R. R. (2000). Derecho Constitucional Tributario. Segunda Edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. Pp. 353-362.
- 4 Queralt, J. M., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.M., Casado Ollero, G. (2008). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Decimo novena edición. Editorial Tecnos. Madrid. Pp. 126-130.
- 5 VLex México. **Suprema Corte de Justicia de México**. Ejecutorias de Pleno, 1 de Abril de 2000 (caso Sentencia ejecutoria de Pleno, Amparo en revisión 2482/96). Enlazado como: <http://suprema-corte.vlex.com.mx/vid/sentencia-ejecutoria-pleno-revision-26827765>
- 6 Vlex Colombia. **Sentencia de Constitucionalidad n° 385/08 de Corte Constitucional**, 23 de Abril de 2008. Expediente D-6982. Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 45, parcial, del Decreto 624 de 1989. (Estatuto Tributario). Actor: Romeo Pedroza Garcés. Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ. Bogotá, D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil ocho (2008). Enlazado como: <http://corte-constitucional.vlex.com.co/vid/-43476783>