

# **CAPACIDAD ECONÓMICA COMO PRINCIPIO DEL SISTEMA TRIBUTARIO<sup>1</sup>**

62

## **Sumario:**

1. Delimitación conceptual 2. Evolución doctrinal 3. Indicadores de capacidad económica 4. Dimensión objetiva y subjetiva de la capacidad económica 5. La capacidad contributiva en los diferentes impuestos 6. El principio de capacidad contributiva en Colombia 7. Reglas básicas de la capacidad económica 8. Las excepciones al principio de capacidad contributiva

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ<sup>2</sup>**

## **1. Delimitación conceptual**

La gran conquista en el siglo XIX, de lo que posteriormente surgiría como derecho tributario, fue lo que se denomina principio de legalidad en cuanto límite al poder absoluto. El logro similar del siglo XX, es la configuración de los derechos sociales y económicos, en un periodo que se ha caracterizado por un aumento progresivo y permanente de la carga tributaria merced a las crecientes demandas sociales. Por ello, los criterios de distribución de la carga tributaria toman una importancia relevante y por ello, la capacidad económica como principio esencial en la distribución de la carga tributaria toma el adjetivo de capacidad contributiva y tiene dos sentidos, como criterio material de justicia tributaria y como medida de la imposición individual.

Los postulados clásicos para determinar la carga tributaria son el principio del beneficio y el principio de capacidad económica, como sucedáneo de la solidaridad social. Si bien en las tasas y contribuciones, la carga se distribuye en función del beneficio recibido, a semejanza de los precios, no todos los bienes y servicios públicos admiten la exclusión que supone la teoría del beneficio, sino que al contrario el Estado debe garantizar el acceso a personas que no tienen capacidad de

29. Documento preparado con la colaboración investigativa de CAROLINA ACOSTA RAMOS.

30. Director del Departamento de Derecho Fiscal. Fue Director de Impuestos Nacionales y secretario de Hacienda de Bogotá.

pago y por otro lado, no todos los bienes y servicios permiten la divisibilidad que exige la identificación de su beneficiario. Por tanto, para financiar servicios y bienes públicos que el Estado está en la obligación de garantizar a todos los ciudadanos, o que por su naturaleza son indivisibles, es preciso utilizar como criterio de distribución de la carga tributaria, la capacidad económica, en virtud del principio de solidaridad que subyace en el sistema impositivo.

## 2. Evolución doctrinal

Si bien los principios constituyen una condición de justicia formal, la justicia material exige no sólo principios sino criterios para lograr una imposición igualitaria y socialmente justa. En efecto, el principio universal de igualdad ante la ley en materia tributaria se refleja en el principio de equidad frente a la imposición, que significa que todos deben tributar igual, pero en un contexto de desigualdad económica, es preciso establecer un término justo de comparación que para los impuestos personales no puede ser otro que la capacidad contributiva como expresión de la capacidad económica en la distribución de la carga tributaria y como medida de la contribución individual al sostenimiento de las cargas públicas derivado de la solidaridad y la función social de la propiedad.

Sin embargo, a la hora de materializar en el derecho positivo y especialmente en el momento de la aplicación de la ley, es preciso descender de la abstracción del principio las reglas básicas en la caracterización de las normas tributarias que definen los impuestos.

El fundamento del principio fue planteado por GRIZZOTTI, como una correlación entre los impuestos y las ventajas generales que obtiene el particular de la existencia del Estado, de la sociedad y de la economía nacional que ese Estado representa. Sin embargo, las dificultades de una correlación imposible de precisar, los riesgos de una igualdad como un principio meramente formal y el uso de los impuestos con fines extrafiscales, ha llevado a circunscribir su efectividad a suministrar simplemente criterios para determinar la igualdad en sentido material como prohibición de discriminaciones arbitrarias, por lo cual se observa un retorno al positivismo y cierta revitalización de las teorías del beneficio.

Esto ha derivado en que el principio de capacidad económica no sea unánimemente reconocido como un principio autónomo, sino más bien como un principio subsidiario de la igualdad; tal es el caso del ordenamiento alemán, donde el mencionado principio se entiende como interdicción de la arbitrariedad o se le asocia a una expresión de igualdad, relacionada con la equidad vertical o progresividad.

Sin embargo, tanto la Constitución española (art. 31), como la italiana (art. 53), han consagrado expresamente este principio. En la aplicación de la ley tributaria o en su interpretación, sin duda significará, siempre una *ratio final*, que todo impuesto responda a una capacidad contributiva. No obstante, su análisis específico puede resultar complejo, en tanto, que se predica del sistema y no de un impuesto en particular y que salvo por los extremos, resulta difícil elaborar un análisis simplemente jurídico.

Desde el punto de vista económico el análisis no es menos complejo, se hace necesario tener en cuenta aspectos tales como el tipo de capacidad que debe atenderse y si se prefiere la exactitud individual por actividad u operación. Si se incorpora el efecto temporal que resulta decisivo al estimar la carga, entonces solamente puede aspirarse, por razones de eficiencia, a definir máximos y mínimos aceptables. El mínimo vital y la prohibición de la confiscación operan como piso y techo de la capacidad, sin atender a mayores diferenciaciones individuales o familiares. En resumen, es evidente la dificultad para materializar el principio en la legislación y más aún en su aplicación práctica.

La jurisprudencia europea, incluso la española por influencia de la alemana, ha entendido el principio de igualdad como mera interdicción de la arbitrariedad, admitiendo que el principio de capacidad no resulta lesionado cuando la medida de igualdad o capacidad económica se ve quebrantado por motivos de política financiera, macroeconómica, de política o de técnica fiscal, que se consideran como motivos razonables para separarse del principio de generalidad o como excepción al principio de igualdad, en tanto capacidad.

El principio de capacidad puede entrar en colisión con otros principios, pero si bien la constitución española podría haber introducido los criterios de necesidad, mínima lesión y ponderación de bienes jurídicos en el enjuiciamiento de las

medidas que prescinden de la capacidad económica, la jurisprudencia no ha seguido este camino.

Los penosos esfuerzos por delimitar conceptualmente el principio de capacidad económica con base en las teorías de los italianos en las décadas de los 60 y 70, lo proponían como una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada, pero en todo caso admitiendo prescindir de la capacidad siempre que estuviese objetivamente justificada por razones que no fuesen arbitrarias o infundadas.

Para los italianos no basta la norma y es necesario indagar las bases teóricas, vale decir, formular la capacidad económica como un derecho fundamental basado en la dignidad de la persona que se expresa en que el deber de contribuir como medida de contribución individual al sostenimiento de las cargas públicas, se funde en el principio de solidaridad y en la función social de la propiedad, que corresponde a la estructura dogmática de la capacidad económica afincada en el derecho a la igualdad, donde la capacidad económica es la medida de dicha igualdad.

Por ello, algunos autores proponen entender el principio como un derecho fundamental que se expresaría en un derecho de los ciudadanos a cumplir con el deber de contribuir en función de la capacidad económica, que en la práctica nos llevaría a un terreno no mucho más efectivo que el actual puesto que la misma función cumplen actualmente los máximos y mínimos del impuesto. Pero, en los tramos intermedios de la tributación, volvemos a un terreno que sin duda solo le corresponde precisar al legislador por las dificultades técnicas de fijar algún criterio estático en una Constitución. Se hace necesario un análisis muy técnico del legislador para diseñar un impuesto basado en la capacidad, pues de lo contrario nos encontraríamos frente al mismo problema de determinar cuál es el indicador para medir la capacidad, si se hace por impuesto, frente al recaudo, por individuos o por familias. Estas características llevan a que el principio, aun cuando se consagre constitucionalmente, requiera ser desarrollado jurídicamente por el legislador y en últimas, en el ámbito del control constitucional, es donde se podría delinear jurisprudencialmente criterios más sólidos, como pautas para la futura actividad legislativa o como criterios de interpretación en decisiones particulares.

Los lineamientos e la doctrina siguen patrones similares. Para MOSCHETTI, el principio de capacidad deriva del deber de

solidaridad, revela una aptitud para concurrir a los gastos, concibiéndolo como un principio autónomo del principio de igualdad, que debe entenderse como capacidad individual y concreta no colectiva o abstracta, en tanto que es la disponibilidad económica, que debe respetar el mínimo vital, pero que admite tener índices reveladores de capacidad. Para UCKMAR, la capacidad es relativa y debe basarse en índices reveladores y concretos de riqueza. Para BRAVO, la capacidad se expresa en la equidad vertical y horizontal y en el principio de progresividad en el impuesto directo y en medir la propensión al consumo y las tarifas diferenciales en los impuestos indirectos. Para AMATUCCI es la fuerza económica calificada, cuantitativa y cualitativa para medir una capacidad idónea y cierta, pero corresponde la selección de índices al legislador con criterios de razonabilidad y experiencia común, de forma que revele la capacidad neta y actual sin sacrificar efectividad. Para TIPKE, el mínimo existencial y la no confiscatoriedad constituyen las reglas básicas. Analiza la capacidad económica de la familia como formula que permite dividir rentas, en función del derecho de gananciales, pues finalmente, la familia es una sociedad de producción colectiva, pero siendo consecuente con el régimen patrimonial de los matrimonios y con el trabajo domestico en cuanto ahorro. Finalmente, para HERRERA MOLINA la capacidad económica debe configurarse como un derecho fundamental a contribuir con arreglo a la capacidad económica.

En resumen, si bien el principio actúa como *ratio final*, la doctrina ha introducido el análisis del control de proporcionalidad para determinar cuando se justifica apartarse del principio de capacidad económica.

### 3. Indicadores de la capacidad económica

Para desentrañar el contenido de la igualdad, es necesario determinar los criterios para medir la capacidad económica en los impuestos, que por fundarse en el principio de solidaridad, cumplen una finalidad redistributiva en la sociedad.

Históricamente, el primer criterio que se utilizó como indicador de capacidad fue la riqueza, entendida como los bienes poseídos, vale decir, el patrimonio. Posteriormente, las

transacciones en si mismas (importaciones y ventas), después, la renta, y, por último, el consumo. Desde el punto de vista económico esta evolución responde también a una exigencia de eficiencia en la sociedad, pues en verdad gravar el patrimonio sin consideración a la renta generada, es afectar la fuente de la riqueza misma. Por tanto, una medida mas idónea es la renta que produce el patrimonio o la actividad personal. Pero este mecanismo tiene el defecto de gravar el ahorro, pues no distingue el uso de la renta, mientras el consumo, alienta el ahorro en la medida en que solo grava aquella parte de la renta consumida.

En realidad, la estructura tributaria combina los tres indicadores de capacidad. La riqueza, con tarifas bajas o con rentas presuntivas; la renta, como indicador de las utilidades personales y corporativas y el consumo, de manera mas generalizada gravando todo tipo de bienes y servicios.

#### **4. La dimensión objetiva y subjetiva de la capacidad económica**

La capacidad económica como criterio de distribución de la carga tributaria admite una diferenciación en sus dimensiones objetiva, basada en la función social de la propiedad y subjetiva, fundada en el interés general.

La dimensión objetiva se refiere al elemento objetivo del hecho imponible y por ello mismo, pueden distinguirse los aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo, que se expresa en el saldo contributivo individual, pues aunque hay muchas manifestaciones de capacidad solo existe una fuente impositiva, la riqueza que se obtiene y que se ha acumulado. La capacidad económica constituye un concepto jurídico indeterminado cuyo núcleo corresponde a la riqueza disponible. La incertidumbre proviene de los diversos aspectos y las múltiples regulaciones compatibles del núcleo no disponible.

En el aspecto material, se trata de establecer que la base gravable admita la depuración según el principio del neto objetivo, que mide de manera más justa la verdadera capacidad económica, vale decir, que se reconozcan los gastos necesarios para la subsistencia. Responde al concepto de la renta neta o riqueza disponibles, en su doble vertiente de ingresos y gastos. En el primero, en cuanto incorpora el autoconsumo, las retribuciones en especie y las plusvalías. En el segundo, la

relevancia de los gastos, de forma que se considere un mínimo exento y las cargas familiares.

También es necesario corregir los efectos de la inflación que producen incrementos patrimoniales, rendimientos nominales de capital y efectos sobre la base y sobre la tarifa.

En el aspecto temporal, puesto que la riqueza se obtiene y se gasta durante toda la vida, el concepto de periodo es útil por razones prácticas para delimitar la capacidad en términos comparativos. Se refiere a la necesidad de fijar un periodo para determinar la capacidad a efecto de hacer comprable el término de referencia de dicha capacidad.

En el aspecto cuantitativo, se trata de determinar la riqueza efectiva a través de un régimen tarifario que mida el monto de la carga utilizando, por ejemplo, una estructura progresiva para reforzar el estado social de derecho, aunque con los límites de respetar la no confiscatoriedad y la cláusula de equidad. Así mismo, no se refiere a la capacidad productiva sino la obtenida efectivamente, por lo cual, se proscriben las presunciones y los rendimientos nominales, mediante el cual se determina la intensidad del gravamen.

El aspecto espacial, cuando se trata de delimitar la jurisdicción de los impuestos, especialmente es relevante en la tributación internacional y en la tributación local. En el primer caso, por ejemplo, las fórmulas para evitar la doble tributación internacional y en el segundo, para disminuir los efectos de múltiple tributación nacional por un mismo hecho económico.

La dimensión subjetiva se refiere a la titularidad, por ello en esencia, se circunscribe a las personas físicas más que a las corporaciones, que no son susceptibles de ser titulares de derechos fundamentales.

En los impuestos personales es viable entender que existe una persona natural como sujeto de un derecho de contribuir con los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, en cambio, en los impuestos indirectos es más complejo determinar la capacidad económica por la traslación e incidencia propios de este tipo de impuestos. Sin embargo, mecanismos como la exclusión de los bienes de primera necesidad y los alimentos en estado natural de los impuestos indirectos, podrían considerarse como elementos equivalentes al mínimo exento del impuesto sobre la renta, que es un principio de justicia basado en la capacidad económica.

## 5. La capacidad contributiva en los diferentes impuestos

Un problema de la capacidad contributiva es que se examina desde la perspectiva de los impuestos considerados individualmente pero no en su conjunto, entre otras cosas porque en los impuestos indirectos resulta complejo determinar la cantidad de impuestos pagados, por el fenómeno de traslación. Existen estimaciones sobre la carga o presión tributaria de un país, pero la redistribución es difícil individualizarla pues solamente podrían existir indicadores de las cargas.

Aunque existen muchas manifestaciones de capacidad económica, solo existe una fuente impositiva, la riqueza que se obtiene y que se ha acumulado. Los diversos impuestos son instrumentos para determinar el porcentaje de dicha riqueza. Las preguntas siguen siendo entonces qué impuestos deben corresponder a la capacidad económica. La renta, en primer lugar, como el indicador por excelencia de la capacidad económica y subsidiariamente, la riqueza y el consumo, en tanto constituyen usos de la renta. Por razones de eficiencia, se utilizan formas jurídicas para gravar las transacciones, en cuanto constituyen operaciones que transmiten riqueza, aun cuando su conexión con la manifestación de capacidad económica resulte indirecta y relativa.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas es el instrumento más idóneo para medir la capacidad económica de las personas, pues las personas jurídicas no pueden ser titulares de un derecho fundamental, sino basta garantizarles el principio de neutralidad. Pero, surgen entonces interrogantes sobre si tal capacidad subjetiva debe medirse por individuos o por familias, la forma de computar los gastos personales y la depuración de los costos y gastos imputables, bajo el concepto de renta disponible. Si bien, técnicamente, la igualdad puede lograrse mediante deducciones, descuentos o tarifas, subyacen ciertas injusticias con quienes son objeto de privilegios fiscales y para quienes se encuentran por debajo del mínimo no gravado.

En el IVA, el uso de tarifas diferenciales introduce tal complejidad a la administración que se ha optado por utilizar más bien tarifas generales, que por supuesto comportan una característica regresiva, que se ha mitigado, excluyendo bienes de primera necesidad y gravando bienes suntuarios, como una manifestación de la tributación en virtud de la capacidad económica.



Otros conflictos que se revelan frente al principio de capacidad económica, son la discrecionalidad del legislador para concretar los aspectos esenciales tales como los principios de progresividad, capacidad económica efectiva, principio de neto objetivo, material y temporal, prohibición de confiscatoriedad y mínimo exento. Así mismo, excepciones a la capacidad económica en la política tributaria sobre incentivos, tales como el uso de medidas desgravatorias para fomentar el ahorro y la inversión, o por razones de equidad, lo cual debe ser analizado a la luz de su idoneidad y necesidad en un contexto determinado.

En virtud de los principios constitucionales de progresividad y no confiscatoriedad, también se han cuestionado las políticas de simplificación, que se han impuesto por razones de eficiencia, con algún grado de sacrificio de la equidad.

La prohibición de confiscación es una protección de la propiedad privada, al punto que se consagra que la expropiación exige indemnización.

En el impuesto inmobiliario en el derecho alemán vale sobre la base de la productividad del predio de lo contrario ataca la sustancia del mismo, a menos que se considere el incremento patrimonial

En el impuesto sobre la renta no puede alcanzar todo el beneficio pues atentaría contra la libertad empresarial, subsisten otros problemas como los tipos nominales y tasas efectivas que demuestran toda la perforación de la base, así como, los problemas de inflación e intereses, para evitar ganancias nominales

## **6. El principio de capacidad contributiva en Colombia**

En Colombia, a pesar de la fuerte influencia de la constitución española, no se consagró expresamente el principio de capacidad económica, sin embargo, la jurisprudencia reconoce su valor en varias sentencias.

Considera la Corte Constitucional, que la carga impositiva debe consultar la capacidad económica para ser justa y reconoce la tarifa progresiva como un instrumento idóneo para tal efecto, aunque también se reconocen las limitaciones del legislador para incorporar todas las situaciones incluso eventos extraordinarios.

En la jurisprudencia de los años 90, la capacidad económica ha sido derivada de preceptos constitucionales expresos, como

los principios de equidad, progresividad, la no confiscatoriedad y el deber de contribuir con arreglo a los principios de equidad y de justicia. Por ello, el desarrollo del legislador sobre estratos socioeconómicos se fundan en este principio de capacidad económica estructural y han servido tanto para conceder exenciones en las viviendas para el impuesto predial, para fijar tarifas diferenciales y subsidios cruzados en los servicios públicos domiciliarios como para focalizar los subsidios de salud y de vivienda en el gasto público (Sentencia C-580 de 1992, M. P.: FABIO MORÓN DÍAZ).

Igualmente, en el impuesto sobre la renta se reconoce un mínimo exento (en los primeros cinco salarios mínimos), para algunos muy alto, y no pocas reglas de simplificación tanto en este impuesto como en el IVA, así como en los impuestos de timbre, gravamen a los movimientos financieros y de industria y comercio, los cuales se han adoptado con criterios de capacidad económica.

La jurisprudencia ha entendido la equidad desde el principio de generalidad, pero sin omitir la equidad vertical, a partir de la capacidad subjetiva y objetiva (C-804 de 2001). También se han invocado en la jurisprudencia tanto la solidaridad como la función social de la propiedad como elementos que subyacen en la fuente de la capacidad económica, pero igualmente, se admite el mínimo exento y que tanto los activos como el patrimonio (C-333 de 1993) y los ingresos brutos (Sentencia C-252 de 1997) son indicadores adecuados para medir la capacidad económica y aun que otros indicadores indirectos de riqueza son idóneos para determinarla. En relación con las tarifas, se considera que si bien la progresividad recoge mejor este principio, admite que son idóneas tanto las tarifas diferenciales (C-103 de 1993 y C-144 de 1993) como las tarifas proporcionales. Si bien, el principio de generalidad ha sido útil para negar ciertos privilegios (C-183 de 1998), en realidad también se ha utilizado para justificar tratos diferenciales y beneficios tributarios, bien en cumplimiento de fines extrafiscales o por razones de equidad\*.

## 7. Reglas básicas de la capacidad económica

La doctrina reconoce criterios más sencillos de verificar la capacidad, como los siguientes.

\* Jurisprudencia de la Corte Constitucional: C-580 de 1992, M. P.: FABIO MORÓN DÍAZ; C-103 de 1993, M. P.: FABIO MORÓN DÍAZ; C-144 de 1993, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ DÍAZ; C-333 de 1993, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-252 de 1997, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-183 de 1998, M. P.: EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ; C-804 de 2001, M. P.: RODRIGO ESCOBAR GIL.

### *7.1 Mínimo exento y no confiscatoriedad*

En realidad este es el único parámetro válido que significa que existe un piso no gravado y reconocido como mínimo existencial. En Colombia es una regla legal y no constitucional. Por ejemplo, en las propuestas de la última reforma tributaria (Ley 788 de 2002) se formularon por el gobierno dos aspectos que constituyen mínimos existenciales no gravados. En el impuesto sobre la renta, si cabe una disminución del mínimo no gravado y, en el IVA, si se amplía la cobertura a los bienes de primera necesidad no gravados.

### *7.2 Capacidad neta*

Sin duda los conceptos de patrimonio neto y renta neta son más equitativos porque miden mejor la capacidad contributiva que los conceptos de patrimonio y renta bruta. Sin embargo, el costo de mayor equidad torna complejo el impuesto y aumenta el control, dando lugar a nuevas fuentes de iniquidad por razones de elusión y evasión, que se recrudece por las limitaciones de control.

En los impuestos indirectos, los problemas de traslación e incidencia afectan un análisis individual de la capacidad económica.

Por eso subsisten impuestos sobre patrimonio bruto, como el impuesto predial o sobre ingresos brutos como el impuesto de industria y comercio y no es casual que se trate de impuestos locales, pues, allí la capacidad de control es mucho más reducida. Para mitigar su efecto sobre la capacidad neta, se utilizan tarifas bajas, lo cual implica que la medición es más imperfecta.

### *7.3 Capacidad real o presunta*

Si bien la capacidad económica real es uno de los paradigmas de los sistemas tributario, en la práctica, por limitaciones específicas y por razones de simplificación se han ido admitiendo las presunciones como alternativas de carácter administrativo o como instrumentos para invertir la carga de la prueba, lo cual revela la dificultades para mediciones individuales tanto objetivas como subjetivas.

Un mecanismo que refleja esta tendencia y que ha llevado a renunciar a la medición de la capacidad con exactitud, es el uso de promedios y estándares, que reducen los costos de administración, simplifican la liquidación privada y mejoran la capacidad de control, siguiendo la senda de la masificación de los impuestos.

#### *7.4 La temporalidad*

La medición de capacidad igualmente plantea el problema de temporalidad, en particular en los impuestos sobre patrimonio y renta, que han llevado tomar el año calendario como una fórmula simplificadora y que tiene sus propios mecanismo de corrección cuando se trata de asociar costos y gastos imputables a rentas producidas en diferentes periodos, como la venta de futuros, la imputación de pérdidas y las características de negocios cuya maduración es de largo plazo, como la exploración, la agricultura o la construcción. En los impuestos sobre patrimonio, igualmente el periodo anual facilita la administración entendiendo que el momento de causación debe ser una fecha específica, el primer o el último día del año, de forma que lo que ocurra en el transcurso del periodo, simplemente se revela en el periodo o en el siguiente periodo, según la fecha que se tome de referencia. Sin embargo, este método induce a formas elusivas difíciles de controlar.

#### *7.5 Capacidad global o independiente por cada impuesto*

La capacidad global que llevaría a un impuesto único, prácticamente es imposible de determinar, por lo cual, se impone una ponderación equilibrada de capacidad por cada impuesto individualmente considerado.

#### *7.6 Capacidad contributiva en los bienes inmuebles*

La evolución del impuesto sobre la tierra, revela la diferenciación de la fuente de la renta y de su producto, que pasa por la figura de los impuestos cedulares, para finalmente distinguir el impuesto sobre la renta global y el impuesto sobre el patrimonio como complementario de la renta. El impuesto la renta es un mejor medidor que el impuesto al patrimonio, además

de las dificultades de gravar las fuentes, independientemente de su renta y en particular por las limitaciones frente al flujo en el caso de los bienes inmuebles.

En efecto, gravar las fuentes y no sus rentas se asocia mas como un gravamen sobre el patrimonio y no sobre la renta, además de las dificultades que se revelan bien en el impuesto predial en tanto que no consulta el flujo corriente, en particular gente mayor no productiva, que vive del ahorro resulta gravada en función de su renta acumulada, lo cual lleva a que si no genera rentas para pagar el impuesto, debe bajar su status, que se pueden solucionar con alivios en función de estas variables, pero su dificultad de control ha llevado a reducir estas ayudas.

Otra característica que tiene particular importancia, es que el impuesto por su carácter local, si bien no pierde su naturaleza de impuesto, es decir, de generalidad y de destinación general, de alguna forma en relación con los residentes en una ciudad se ve ligado a su nivel de vida, lo cual mejora fuertemente su visibilidad y por ello, la rendición de cuentas es mas clara, porque este impuesto no esta llamado a cumplir ningún propósito de estabilidad, solamente produce efectos de asignación y redistribución dentro de la localidad.

## **8. Las excepciones al principio de capacidad económica**

Aceptando que la capacidad económica si bien constituye un principio esencial del sistema tributario, es preciso reconocer la dificultad de consagrarlo expresamente en la constitución y mas bien debe entenderse que se trata de una labor del legislador en el diseño del impuesto y mas aun del interprete en la aplicación y control de la ley, su verdadero alcance, por tanto, ha de encontrarse en el control de constitucionalidad y mas específicamente como herramienta de la proporcionalidad con que debe medirse su expresión en las leyes impositivas.

Por ejemplo, a pesar de que la capacidad tiene una clara expresión en los impuestos, se admiten sin embargo, excepciones por diversas razones:

### *8.1 Beneficios o incentivos tributarios*

En este caso se trata de dos razones, una de direccionar la inversión publica a través de gastos tributarios y otra, por

razones de equidad en la disminución del impuesto, que lleva a introducir técnicas de reducción del gravamen a través de diversos mecanismos para asignar la carga. Las tendencias recientes desaconsejan este modelo de gasto tributario porque no se miden sus resultados y porque responden más a coyunturas de presiones políticas que a políticas económicas sostenibles (Pacto Fiscal, CEPAL 1999). En Colombia, esta visión aislada o individual de los beneficios ha llevado a aceptar demasiados privilegios sin reparar en el efecto agregado que reduce la eficiencia y la productividad del sistema tributario (Los beneficios tributarios representaban el 2.7% del PIB en el impuesto sobre la renta en el año 2000, es decir, el 60% del recaudo. Proyecto de ley de presupuesto).

### 8.2 *Fines extrafiscales*

Cuando los tributos se usan para fines que no son estrictamente recaudatorios, como una licencia para omitir la capacidad económica, en función del cumplimiento de fines extrafiscales, como descontaminar el medio ambiente, focalizar la inversión pública en un sector económico o en una zona geográfica, la capacidad económica no es el referente impositivo. Sin embargo, la utilidad de instrumentos tributarios ha sido muy cuestionada por sus resultados, además de las distorsiones que genera en la distribución de la carga tributaria y las posibilidades de elusión que fomentan estos mecanismos de difícil control.

### 8.3 *Regímenes simplificados*

Que se utilizan como mecanismos para incorporar segmentos de economía informal en la tributación reduciendo el gasto de control por practicidad y efectividad de las normas.

En los países con amplias economías informales, es necesario diferenciar a los contribuyentes de estos sectores para facilitar su administración, mediante normas que alteran la carga, por razones de simplificación y que constituyen excepciones al principio de capacidad económica.

Entonces, los criterios para clasificar a estos contribuyentes deben medir la eficiencia en la reducción de los costos de control versus las distorsiones que genera en la equidad.

#### 8.4 Capacidad individual o global

76

El problema de la capacidad subjetiva o objetiva y los criterios de segmentación utilizados constituyen el meollo del asunto en el diseño de un impuesto. En verdad, la mas idónea versión de la capacidad se refleja en el ámbito personal y temporal con que se debe diseñar un impuesto, pero reconociendo las limitaciones propias de los múltiples tributos que conforman el sistema impositivo de un país, que son o deberían ser expresiones de capacidad gravadas y reducir su papel a las características derivadas de la propia naturaleza de cada impuesto en particular.