

# Equidad como principio: una interpretación de su contenido

The principle of equity: an interpretation of its content

*Equidade como princípio: uma interpretação de seu conteúdo*

**María de los Ángeles Jáuregui**

*Instituto Universitario Escuela Argentina  
de Negocios, Argentina.*

*E-mail: maria.jauregui@ean.edu.ar*

Fecha de recepción: 07/07/2017

Fecha de aceptación: 24/11/2017

## Resumen

El presente artículo desarrolla la teoría de la justicia y los principios fundamentales de la misma que formuló John Rawls (1990). Esta se considera de ineludible conocimiento a fin de que sea la base de toda decisión social. Asimismo, se trata de relacionar dicha concepción con la equidad, definiendo esta última como la justicia en su aplicación al caso concreto de la obligación tributaria. Además, se hace mención de las distintas dimensiones de la equidad planteadas por Grazzo y Torres González (1992).

Luego, se hace hincapié en el concepto de García Belsunce (1989), quien considera que la equidad es un principio de imposición más que una garantía constitucional. Se la relaciona con otros principios tributarios como ser: razonabilidad, igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, generalidad y capacidad contributiva.

Finalmente, se analizan la compatibilidad de los principios y su relación última con la justicia y los incentivos fiscales.

- Palabras clave**
- Principio de equidad
  - Justicia
  - Reforma tributaria
  - Capacidad contributiva

## Abstract

This article develops the theory of justice and the fundamental principles of justice formulated by John Rawls (1990), which must be known so that justice can be the basis for any social decision. The article also attempts to relate that concept to equity, defined as justice applied to the specific case of tax obligation. Moreover, the different dimensions of equity formulated by Grazzo and Torres González (1992) are mentioned.

### Keywords

- Principle of equity
  - Justice
  - Tax reform
- Contributory capacity

Then, the concept proposed by García Belsunce (1989) is stressed: equity is a principle of imposition more than a constitutional guarantee. Equity is related to other tax principles such as reasonableness, equality, proportionality, non-confiscation, generality and contributory capacity.

Finally, the extent to which principles are compatible and their ultimate relationship with justice and fiscal incentives are analyzed.

### Resumo

Este trabalho desenvolve a teoria da justiça e dos princípios fundamentais de justiça feita por John Rawls (1990). Que é considerado conhecimento indispensável para que a justiça é a base de toda decisão social. Ele também tenta relacionar este conceito ao patrimônio definir isso como justiça na sua aplicação ao caso de responsabilidade fiscal. E a menção das diversas dimensões da equidade levantadas por Grazzo e Torres Gonzalez (1992) é feita.

Em seguida, a ênfase no conceito de García Belsunce (1989), que acredita que a equidade é um princípio da tributação, em vez de uma garantia constitucional, justiça, igualdade, proporcionalidade, não-confisco, generalidade e capacidade de pagar: equidade fiscal com outros princípios, como se relaciona.

Finalmente, a harmonização dos princípios e sua última relação com a justiça e os incentivos fiscais analisadas.

### Palavras-chave

- Princípio da equidade
  - Justiça
  - Reforma tributária
  - Capacidade fiscal

*Así, pues, en todos los asuntos humanos uno se da cuenta, si los examina de cerca, que es imposible eliminar una inconveniencia sin que surja otra... Aquí, en todas las discusiones, uno debería considerar qué alternativa conlleva menos inconvenientes y debería adoptar ésta, puesto que es la mejor opción, nunca se encuentra ningún tema que esté debidamente delimitado y no abierto al debate.*

Maquiavelo, Discursos, 1512–1519

## 1. Introducción

El propósito del presente trabajo es analizar el contenido del principio constitucional tributario de equidad y relacionarlo con el concepto de justicia el cual será abordado desde una perspectiva filosófica. Luego de probar esa correspondencia, se

desarrolla la interrelación de todos los principios constitucionales tributarios con el valor último justicia, incluso el principio de capacidad contributiva, innominado en la constitución nacional. Por último, se desarrolla, la inequidad de los incentivos fiscales y la justicia.

## 2. Correspondencia entre justicia y equidad

### 2.1. Una teoría de la justicia

Para ilustrar este principio, nos parece propicio comenzar refiriéndonos a un eximio profesor de Harvard (John Rawls, 1971) quien, a partir del año 1971, con la publicación de su libro *Una teoría de la justicia*, modificó sustancialmente —a nuestro juicio— la concepción de aquélla. Se trata de una teoría eminentemente normativa, es decir, que atiende al deber ser. Tal el motivo de nuestra elección, ya que, en la actualidad, la comunidad científica pareciera adscribirse a las llamadas ciencias «cognitivas», planteándose la confrontación entre el vigoroso paradigma de las teorías normativas, y el también pujante movimiento contestatario, proveniente de las teorías descriptivas. Así, de resultas de esta confrontación, aparecen en escena dos aspectos fundamentales de la acción humana: lo que debe hacerse y lo que se hace.

La teoría de Rawls (1971) ostenta, como características descollantes, su razonabilidad, solidez interna, coherencia formal y aceptación generalizada. Adherimos a su pensamiento acerca de la posibilidad de una justicia más justa, cuyo logro, aun cuando pueda conllevar esfuerzos, es una empresa que debe ser acometida. Convocamos a ser partidarios de Ulises: él sabía que iba a sucumbir al canto de las sirenas y, para vencerse a sí mismo, se hizo atar al mástil.

Desde la publicación de «Una teoría de la justicia» (originada en ensayos que datan de 1958, *La justicia como equidad*), John Rawls es considerado el creador del sistema de ética más importante del pensamiento contemporáneo.

Su teoría filosófica de la justicia entiende a ésta como base de los derechos y las obligaciones políticas, cuyos sujetos son, en primer término, las instituciones y estructuras básicas de las sociedades más avanzadas. El objetivo de Rawls es combatir y superar la debilidad teórica de la filosofía moral predominante en el mundo anglosajón, el utilitarismo,

sin caer en el intuicionismo, al que considera insuficiente. El resultado de este nuevo enfoque será una teoría moral deontológica no naturalista, es decir, que otorga prioridad al deber, y no al bien. Rawls propone una noción de justicia que ha de ser antológicamente anterior a cualquier concepción empírica o intuitiva del bien (basado en Kant y en una remozada teoría del contrato social de Rousseau).

Postula encontrar ciertos principios defendibles por un conjunto de seres racionales en una situación de igualdad inicial. Dicha igualdad Inicial otorga las siguientes libertades (bienes primarios):

- las libertades básicas (de pensamiento, de conciencia), como cuestiones de fondo necesarias;
- la libertad de movimiento y la libre elección de ocupación frente a diversas oportunidades;
- potestades y prerrogativas de cargos y puestos de responsabilidad;
- ingresos y riqueza, concebidos en términos amplios, como medios de alcance para la generalidad;
- las bases sociales del respeto a uno mismo.

Desde esa igualdad, los seres podrán ponerse de acuerdo y decidir como seres racionales, ya que cuando los principios de justicia, adoptados por las partes, se afirman y son asumidos por los ciudadanos —iguales en la sociedad—, éstos actúan con plena autonomía.

La base de la teoría de Rawls (y en esto halla su paralelo en la obra de Rousseau) es que los principios de la justicia se asentarán en un acuerdo producido en una situación originariamente definida (estado de naturaleza), en la que el punto de partida consiste en que los individuos desconocen muchos aspectos de su propia realidad y en la que, en consecuencia, no existen diferencias fundamentales que atenten contra la libre decisión de quienes intervengan en el acuerdo. Además, en ella es imperativo que se considere a la cooperación social siempre en beneficio mutuo.

De acuerdo con esta perspectiva, Rawls formula los principios fundamentales de la Justicia:

1. toda persona tiene igual derecho a un régimen plenamente suficiente de libertades básicas iguales, que sea compatible con un régimen similar de libertades para todos (principio de libertad);

2. las desigualdades sociales y económicas han de satisfacer dos condiciones:

- estar asociadas a cargos y posiciones abiertos a todos, en condiciones de equitativa igualdad de oportunidades (principio de la libertad de oportunidades);
- procurar el máximo beneficio de los miembros menos aventajados de la sociedad (principio de la diferencia); se trata de una derivación del principio de conocimiento óptimo (Pareto, 1906), según el cual una distribución determinada es suficiente cuando no es posible cambiarla sin mejorar a determinadas personas ni empeorar, al mismo tiempo, la situación de los demás.

Según el autor, existe prioridad entre estos principios: así, cuando se supera cierto nivel de desarrollo económico, el primero adquiere absoluta superioridad lexicográfica sobre el segundo.

Podríamos calificar esta teoría de posmoderna; ha originado intenso debate y la consideramos de ineludible conocimiento á fin de que la Justicia sea la base de toda decisión social. Trataremos de relacionar esta concepción con la equidad.

## 2.2. El concepto de equidad

¿Qué es la equidad? Se la suele definir como un equivalente de la justicia, o la medida de la justicia (Reig, 1994), pero en realidad, se trata de la justicia en su aplicación al caso concreto de la obligación tributaria. Aristóteles citado por Aberastury (1985) decía que la naturaleza misma de la equidad es la rectificación de la ley cuando se muestra insuficiente por su carácter de universal.

Según el diccionario de filosofía, en la voz «equidad» se hace referencia a que la ley tiene carácter general y, por lo tanto, a veces demuestra ser imperfecta o de difícil aplicación a casos particulares. En tales casos, la equidad

interviene para juzgar, no a partir de la ley, sino a través de la Justicia que la ley misma está dirigida a realizar. Por lo tanto, anota aristóteles, la justicia y la equidad son la misma cosa, la equidad es superior, no a lo justo en sí, sino a lo justo formulado en una ley que, por razones de universalidad, está sujeta a error. (Aberastury, 1985:24)

Ya Juan Bautista Alberdi (1853) principal inspirador vernáculo de los constituyentes argentinos, se refirió a este principio, señalando que la equidad proporcional de los impuestos debía manifestarse en que «la contribución pese sobre todos igualmente, y sobre cada uno según sus fuerzas». Agregaba que esta manera de repartir la contribución «es consecuencia de la doctrina económica de la aberastury argentina», y que repartir de ese modo las contribuciones entre todos los agentes y fuentes de renta, «es realizar la base constitucional del impuesto», contenida en el art. 16, por la cual «la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas». Concluía la expresión de su pensamiento, afirmando que «la contribución equitativa, lejos de ser una carga, es el más egoísta de los gastos: pues tanto valiera llamar carga y sacrificio los gastos hechos en comer, alimentarse y vivir. Forma una parte de este sacrificio el de vivir respetado, libre y seguro» (Alberdi, 1853). Ya citado en la introducción.

Creemos que esta última afirmación es relevante, ya que el individuo, en la imposición equitativa, conoce que será respetado en su capacidad de contribuir; libre, en cuanto no ha de soportar las ataduras de contribuciones cuyo pago no puede afrontar; y seguro, en cuando la sociedad le asegura el retorno de lo que él aporte, más la contribución de todos —quienes se hallen en mejores o peores condiciones que él—, en servicios y funciones públicas esenciales.

Asimismo, es de destacar que el sostenimiento de tales servicios y funciones, se relaciona con lo que se ha dado en llamar progresividad del gasto público. Así, para (Fuentes Quintana, 1990), un sistema tributario progresivo que deje satisfechos a

quienes reclaman del impuesto una contribución al logro de una mayor equidad, constituye una burla o un sarcasmo si no es seguido por un gasto público progresivo, que refuerce y avale el sentido corrector de la Imposición.

Una posición —digna de ser tenida en cuenta— es la sostenida por (López Aguado, 1976), para quien el principio de equidad ha quedado de algún modo superado; propone ir «a la búsqueda del nuevo principio». En su teoría, entiende que lo justo para la sociedad (justicia social) se aparta de lo que puede medirse aritméticamente con un metro único para cada individuo particularmente, «como pretende la teoría de la capacidad contributiva». Estimamos que tal posición es atendible si no se aprecia a los principios tributarios en recíproca interacción, pues la capacidad contributiva, debe ser conjugada con postulados de Justicia. Para este autor, el principio ético justificativo del impuesto reside en la solidaridad social, la que deberá ser interpretada por la clase dirigente a fin de que el sistema tributario sea legítimo.

En este sentido, cabe aludir a la doctrina, propia de las finanzas públicas denominada *public choice*, cuya génesis se halla en el pensamiento de James Buchanan (1987), Gordón Tullock (1971) y Downs y Olson (1957), que consiste en una particular visión del comportamiento de un grupo social, ante una determinada situación de decisión. Según esta teoría, quienes administran el gobierno, finalmente otorgan prioridad a la satisfacción de sus propios intereses en sus actividades políticas, y no a los de los integrantes de la sociedad a la que representan; orientan su acción a la obtención de votos, y los intereses de sus representados no constituyen una magnitud de observación relevante para su actuación. El bienestar del ciudadano se considera, en todo caso, como variable estratégica o de restricción en la obtención de los intereses de los portadores del poder público.

Para estos autores no es dable esperar, entonces, que el resultado final de una decisión presente un orden que suponga la acción social racional. Definen

a la acción social racional colectiva como la consistente con el logro de ciertos objetivos explícitamente postulados.

Asimismo, relacionando esta teoría descriptiva con la normativa de Rawls, debe advertirse sobre el riesgo de aceptar la descripción como base de una teoría normativa, ya que esto implicaría resignar la búsqueda del deber ser, desatando a Ulises. Por ello, estimamos que las decisiones de los órganos del poder —en el caso, al imponer tributos— deben orientarse por los intereses de los miembros de la sociedad, descartando los motivos subalternos que la teoría del public choice saca a la luz.

### 3. Principio de equidad y principios tributarios

Las dimensiones de la equidad son dos:

**1) horizontal:** implica que las personas en igual situación han de pagar igual monto de impuestos; aquí se refleja el principio de igualdad en igualdad de condiciones, desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Suprema;

**2) vertical:** las personas que se encuentren en mejor situación económica deben pagar una suma proporcionalmente mayor que los individuos con menor capacidad económica (Godoy y Torres González, 1992), esto último incluye la progresividad de los impuestos y la capacidad contributiva de los ciudadanos.

#### 3.1. El principio de equidad

García Belsunce (1989) considera que la equidad es un principio de imposición, más que una garantía constitucional, aun cuando esté expresamente enunciado en el art. 4 de la Carta Magna los fondos del Tesoro nacional se conformarán, entre otros conceptos, con las «contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso». Es decir que, a juicio de este autor, el principio es previo a cualquier manifestación legal subjetiva.

Para que un tributo sea constitucional, además de cumplir el requisito de legalidad, debe ser justo, desde el punto de vista filosófico.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación considera a la equidad como una garantía constitucional, en el sentido de que un tributo no será equitativo cuando viole garantías y derechos constitucionales (v.gr., en caso de confiscatoriedad). En general, la Corte lo ha aplicado al ser discutida la confiscatoriedad de los impuestos, o la proporcionalidad, teniendo en cuenta que este principio también se haya regulado en el mismo art. 4to de la Constitución.

Sin embargo, creemos que, en los casos de confiscatoriedad de un tributo, la afectación no se produce respecto de la equidad impositiva, sino de la garantía constitucional de la propiedad (fallos: 242–73; 249–99; 286–301).

En cuanto al alcance del control judicial, éste se limita a la legitimidad del tributo (legalidad y razonabilidad). En cambio, la Corte Suprema ha sostenido que escapa a la competencia de los jueces pronunciarse sobre la conveniencia o equidad de los impuestos o contribuciones, cuando éstos son creados —según corresponde—, por el Congreso Nacional o las legislaturas provinciales ya que, en este aspecto, salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que la ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder (fallos: 7–333; 51–350; 114–202; 137–212; 174–353; 243–98; 249–99; 286–301; 307–360.).

Asimismo, Luqui (1989) señala que, cuando el Congreso impone contribuciones, aun cuando no resulte conveniente a los intereses económicos, sociales o políticos, no pueden revisar tal aspecto los jueces, ya que se trata de poderes políticos. Sin embargo, a nuestro juicio, esto no releva al legislador —cuya actuación debe sujetarse al marco constitucional— de la obligación de acatar, en la imposición, los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y equidad.

## 3.2. Relación con otros principios tributarios

### 1) Equidad y razonabilidad

La mera legalidad es insuficiente, si la actividad estatal no es justa, por lo que la razonabilidad deviene sustancial. Razonabilidad puede ser definida como el fundamento de verdad o justicia, e implica que los derechos individuales no pueden ser alterados por la legislación ordinaria o de emergencia (art. 28 de la Constitución). Si bien no hay derechos absolutos, pues todos admiten reglamentación legal, ésta deber ser razonable y no puede alterar la sustancia del derecho reglamentado.

Un acto puede tener fundamento de existencia por haber sido dictado, pero sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es Justo. Tal razonabilidad se concreta por la proporcionalidad entre el medio (sanción y restricción a los derechos individuales) y el fin perseguido, y, para observarla, en la sanción de las normas deberán considerarse principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos imperantes en una sociedad.

La razonabilidad Jurídica, como valoración de justicia, tiene varios significados:

- en la técnica, se habla de medios razonables para obtener cierto fin, es decir, se trata de la adecuación racional medios–fines (con prescindencia del análisis axiológico de los fines);
- en axiología jurídica, se trata del fundamento de los valores específicos del plexo axiológico: solidaridad, poder, etc., y se la halla en el valor sinérgico, llamado justicia (es el análisis filosófico de los fines);
- en la ciencia del derecho, se presenta en la búsqueda de la razón suficiente de la conducta compartida. Esa *razón* puede ser de esencia, cuando la conducta se funda en una norma jurídica, o de existencia, cuando su basamento es el mero hecho de que el comportamiento jurídico se da; o *de verdad*, cuando tiene *fundamento de justicia*. Estos tres fundamentos pueden concurrir o no: en el último caso, la razón suficiente es sólo parcial.

En sentido estricto, la razonabilidad equivale a Justicia (así lo consideran la jurisprudencia argentina y norteamericana), y constituye uno solo de los factores de razón suficiente del derecho.

Existen dos especies de razonabilidad jurídica: la identidad y la igualdad. La identidad es una igualdad total, que sólo se manifiesta en cada individuo, respecto de sí mismo; la segunda, es una igualdad parcial, al suponer dos objetos homogéneos.

García Belsunce (1989) considera a la razonabilidad como una garantía constitucional que funciona:

- independientemente, como tal garantía y
- como complemento de integración o valoración de cada una de las garantías explícitas. Relaciona este principio con el de igualdad, y agrega que debe haber razonabilidad en la elección de ciertos hechos o circunstancias, a fin de establecer las categorías y formar un género que, a su vez, puede o no ser razonable; en relación con la capacidad contributiva, entiende que debe ser razonable el monto del tributo frente a la riqueza sobre la que se aplica, a la capacidad contributiva del sujeto y a los fines políticos y económicos perseguidos con su creación.

La razonabilidad es un parámetro que los jueces pueden apreciar, a los fines de determinar la constitucionalidad de un tributo, por ser un concepto insito en el de *legitimidad*.

## 2) Equidad e igualdad

Según el art. 16 de la Constitución Nacional: «Todos los habitantes son iguales ante la ley... La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas».

La igualdad de los contribuyentes ante la ley no es de tipo aritmético (ello supondría una imposición matemática igual en su *quantum*), sino que es igualdad de tratamiento en igualdad de situaciones o circunstancias, todo lo cual queda a criterio del juzgador; la vaguedad de tal afirmación ha sido aclarada posteriormente, al sostener que se viola el principio de igualdad cuando la ley hace discriminaciones en razón de diferencias fundadas en el color,

la raza, la nacionalidad, la religión, etc., que tengan propósitos de hostilizar o favorecer. Tal concepto puede ser examinado por los jueces, teniendo en cuenta los patrones elaborados por la jurisprudencia del Alto Tribunal, que se ha pronunciado reiteradamente por la validez de estas distinciones, siempre que emanen de causas objetivas o razones sustanciales, a efectos de que resulte excluida toda disponibilidad o asimilación injusta, las que conducirían a criterios arbitrarios, de indebido favor o desfavor, privilegio o inferioridad personal o de clase, o de ilegítima persecución (fallos: 181–202; 182–355; 199–268; 238–60; 271–174; 288–224; 300–1049; 302–457; 306–195; 1560 y 1844, entre muchos otros). Sin embargo, la Corte ha dicho también que (fallos: 247–185; 263–545) la garantía de la igualdad no impone la uniformidad de la legislación en esta materia. De este principio se deriva, asimismo, que viola la igualdad el trato igual a quienes están en circunstancias desiguales.

Se trata de determinar cuándo las circunstancias previstas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación, como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal. La principal crítica a este enfoque es que juega, ineludiblemente, la subjetividad del juzgador, a fin de determinar cuándo las discriminaciones son o no razonables. En la mayoría de los casos, es muy difícil hallar reglas generales objetivas que sirvan de parámetro al efecto. La garantía de igualdad sólo se hará efectiva, entonces, cuando dos juicios de valor (el del legislador y el del juez) coincidan. Al respecto, Linares (1952) sostiene que, en materia impositiva, la igualdad supone igualdad de capacidad contributiva; otorga así una fundamentación de carácter económico a tales categorías, que deben ser establecidas con carácter razonable. La Corte Suprema dice que no afecta el principio de igualdad constitucional el hecho de que la ley tributaria elija —como sujetos pasivos de determinado tributo— a cierta categoría de contribuyentes, aunque el tributo esté destinado al sostenimiento de servicios de interés general, por considerar que la distinción no es arbi-

traría ni irrazonable (fallos: 132–402; 147–402; 150–89; 169–122; 171–62).

La validez de la garantía de la igualdad como base de la imposición frente a las desigualdades que provoca una política extrafiscal, cuyo objetivo final es el bienestar general, será abordada en el punto 4.

### 3) Equidad y proporcionalidad

De acuerdo con el art. 4 de la Constitución, las contribuciones deben ser impuestas en forma proporcional a la población. Asimismo, dicho principio se halla recogido en el art. 75, inc. 2, de la Carta Magna. Esta proporcionalidad tampoco es matemática; se trata de una relación proporcional a la riqueza gravada.

La Corte Suprema estableció que la igualdad de una contribución no se ve atacada en el impuesto progresivo, por ser este uniforme, dentro de las categorías que crea. Por la misma *razón*, es también proporcional, toda vez que se mantiene el mismo porcentaje para las grandes divisiones consideradas (fallo de la Corte Suprema de Justicia en autos «Díaz Vélez. Eugenio c. Provincia de Buenos Aires», del año 1928). Este principio se relaciona, a su vez, con la Igualdad y la capacidad contributiva, a los fines de la mejor distribución de la carga fiscal. Así, un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible, y la capacidad contributiva. Proporcionalidad y progresividad son principios afines, pues comparten el objetivo de nivelar los desequilibrios económicos y sociales, y, en virtud de aquéllos, es posible exigir en forma proporcionalmente mayor al que más tiene o más consume, y proporcionalmente menor a quien menos tiene o consume. Se relacionan, pues, con la capacidad contributiva, los principios de progresividad y proporcionalidad: significan la adaptación del impuesto a aquella capacidad. Luqui (1989) estima que estos dos principios completan el de igualdad tributaria, y considera a la proporcionalidad como una de las vías para obtener la equidad.

Relacionado también con esta idea, autores como Griziotti (1991) —al introducir el principio de *solidaridad* como función social— entienden que, desde que algunos ciudadanos disfrutan de los bienes públicos y no pueden pagar el impuesto, otros deben satisfacerlo en medida proporcional o progresiva. Ya no se trata de confrontar la parte de los servicios consumida por cada individuo, a fin de exigirle el esfuerzo correspondiente, sino de determinar qué parte del esfuerzo común debe ser soportado por cada individuo, según los conceptos políticos, éticos, jurídicos y económicos dominantes en un Estado determinado.

Este pensamiento coincide con la dieta de una Justicia ontológicamente anterior a la concepción de bien, según propone Rawls en su teoría.

### 4) Equidad y no confiscatoriedad

La garantía de no confiscatoriedad no está expresa en la Constitución, aunque supone —en el caso específico de los impuestos— la afectación de la garantía de la propiedad, de la que surge implícitamente.

El carácter confiscatorio de un impuesto no puede resultar sino de la prueba de la absorción, por parte del Estado, de una parte, sustancial de la renta o del capital gravado. La Corte ha dicho que el límite admisible de la carga fiscal no es absoluto sino variable en el tiempo y en las circunstancias y sólo encuentra óbice en los que la tradicional jurisprudencia del Tribunal ha fijado (fallos: 126–122; 220–322; 236–22).

Entre las pautas fijadas, este Tribunal ha considerado confiscatorios los impuestos que absorben más del 33 % de la renta potencial de inmuebles racionalmente explotados (en materia de impuestos inmobiliarios, especialmente los rurales). Parte de la doctrina nacional García Belsunce (1989) y Villegas (1999), consideran excesivo tal límite, con base en que los impuestos patrimoniales resultan complementarios de los que gravan rentas, y están ordinariamente diseñados a fin de ser cancelados con éstas, y no con



exacciones a su capital fuente. En contraposición a esta postura, la doctrina española admite tributos que incidan sobre la capital fuente (tributos extraordinarios a los grandes patrimonios, con fines de redistribución de riqueza).

Ante situaciones normales —es decir, ajenas a situaciones de emergencia—, la propiedad queda afectada cuando se absorba entre el 40 % y el 50 % de la productividad normal neta.

En circunstancias de emergencia, los *derechos individuales de contenido económico pueden ser objeto de restricciones tan intensas como lo requiera el interés público*.

### 5) Equidad y generalidad

El principio de generalidad, implica que «todas las personas que tengan capacidad económica y se encuentren dentro de una norma que dé lugar al nacimiento de la obligación tributaria se encuentren sometidas al pago de impuestos» (Torres González, 1992). Es decir, en este principio está supuesto el de igualdad.

### 6) Equidad y capacidad contributiva

La capacidad contributiva —como límite de la imposición— se ha definido como la porción de riqueza o renta que debe emplearse para cubrir las necesidades de mantenimiento de un nivel adecuado de vida aceptable en cada uno de los distintos estratos de la sociedad (Reig, 1994); se halla su fundamento en razones de justicia distributiva (González, 1993), y se utiliza para «proporcionar un criterio abstracto de medición que facilite el reparto equitativo del coste de los servicios públicos». En el específico campo tributario, se la ha definido como el potencial económico de la unidad contribuyente, en la medida en que de ella puede disponerse sin afectar el nivel adecuado de vida de los miembros de la unidad (Informe Cárter, cita por Reig 1994, Díaz 1987), o la capacidad económica o poder económico que se manifiesta por medio de los parámetros renta y patrimonios (manifestaciones mediatas o indirectas) (Corti, 1982).

Un impuesto cumple con el requisito de ser Justo cuando se adapta a la capacidad contributiva de quien lo paga (Gnazzo, 1997).

El legislador aprecia la exteriorización de la riqueza (rentas, patrimonios o consumos), realizando juicios de valor políticos, económicos y sociales.

Muchos autores niegan relevancia a este principio, Godoy (1992) expresa que «la capacidad contributiva o capacidad de pago es un concepto político económico de la ciencia de las finanzas, que debe considerarse de modo previo a la sanción de las leyes tributarias, pero que no es operativo en la ciencia del derecho tributario, ya que se relaciona con la conveniencia o inconveniencia de la ley, aspectos sobre los cuales quienes ejercen funciones Jurisdiccionales no pueden expedirse».

Giuliani Fonrouge (2001) considera que se trata de un concepto prejurídico y ajeno a la Constitución nacional, sin ignorar que la Corte Suprema, desde hace más de cincuenta años, se ha referido a este principio, identificándolo con el de igualdad.

López Aguado (1976), señala que «hace bastante tiempo que el legislador viene desobedeciendo el principio de la capacidad contributiva, principio que a nuestro modo de ver y en lo que a nuestro país se refiere, entró en estado de obsolescencia». Un análisis de nuestra legislación tributaria sancionada en los últimos cuarenta años lo lleva a deducir, que muchas de las disposiciones contenidas en las leyes no concuerdan con aquel principio, y constituyen escollos para su inserción constitucional.

Se pregunta si son estas violaciones a un principio de la ciencia de las finanzas públicas o, por el contrario, el principio ya no tiene vigencia y los impuestos actualmente tienen como base otros u otros principios. Señala también que, hoy por hoy, casi no ingresa un proyecto en las Cámaras que, teniendo implicancias financieras, no incluya alguna norma para eximir o privilegiar alguna actividad, sector o región, de alguno o algunos impuestos. El legislador, aunque esto duela a algunos teóricos, repara cada vez menos en el principio de capacidad contributiva.

En contraposición a estas posturas, las tendencias modernas adhieren a este principio, Musgrave (1955) por ejemplo, hace de tal principio una aplicación concreta de planificación, en el ámbito de la economía del bienestar.

En el marco de la doctrina social de la Iglesia, el Papa Juan XXIII, en su encíclica «Mater et Magistra» (1961) señaló que «es principio fundamental en un sistema tributario, conforme con la justicia y la equidad, que las cargas sean proporcionales a la capacidad contributiva de los ciudadanos» (Gnazzo, 1997). En las Jornadas Marplatenses de Tributación (1974), el doctor Grun propuso su consagración constitucional, en reemplazo de los de igualdad, equidad y proporcionalidad (Jarach, 1980).

Rosembuj (1989) considera a este principio implícitamente incluido en el de igualdad, del art. 16 de la Carta Magna. Asimismo, entiende que la proporcionalidad es la expresa admisión de la capacidad contributiva en el ordenamiento constitucional argentino.

Consideramos que la inclusión de este principio en la Constitución no impide que el legislador efectúe su propia valoración en la creación de tributos y que la capacidad contributiva constituiría un excelente patrón para fijar la medida en que la carga impositiva se distribuye entre todos, no debiéndose olvidar que el hacedor de la ley formal está sujeto a la Constitución.

También es posible, sin necesidad de reformar la Constitución, realizar una interpretación dinámica de ella, en la que se entienda implícito el referido principio. Luqui (1989) —siguiendo la opinión de Jarach, 1980— entiende que es éste un *principio general del derecho*, al no revestir carácter objetivo, no susceptible de ser sometido a reglas rígidas. Estimamos que tal interpretación dinámica —y no mutativa— puede también posibilitar la adaptación del principio a las cambiantes necesidades sociales, económicas y políticas.

Algunos autores, sin referirse específicamente a su recepción en la Carta Magna, consideran al principio como una saludable limitación del poder,

considerando que éste no es absoluto (Díaz, 1987). Rosembuj (1989) entiende que si se plasma este principio en la Constitución, se lo convierte en una categoría jurídica, de contenido predeterminado, de interpretación y descripción posible y de rigurosa observancia para el legislador (que seguirá apreciando discrecionalmente los objetivos que persigue), el juez y el interesado.

González (1993), por su parte, sostiene que se debe otorgar primacía absoluta al principio de capacidad contributiva en la conformación de los impuestos, ya que, sin capacidad económica es imposible contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; por otro lado, aquel principio otorga un criterio de medición, que facilita el reparto equitativo del coste de los servicios públicos. Esta doble acción del principio quedará reflejada, en primer lugar, en el elemento objetivo del hecho imponible, que ha de recoger alguna manifestación de capacidad contributiva y, por otro lado, en la base imponible, que constituye la expresión cifrada del hecho imponible.

Jarach (1980) adhiere a la Identificación de este principio con el de igualdad; aclara que si bien no constituye una media objetiva y reconocible, no es correcto despojarlo de su contundencia axiológica, al ser la base de una *igualdad justa*. La teoría de Rawls (1990), debe ayudarnos a quitar vaguedad al concepto, intentando definirlo lo más objetivamente posible, esto es, despojado de preconceptos.

Corti (1982), señala que, en las constituciones antiguas, el principio está englobado en el de «igualdad» (igual impuesto a igual capacidad contributiva y desigual impuesto a desigual capacidad contributiva).

En nuestro país recogen el principio expresamente las constituciones de Córdoba, Santa Fe y Santiago del Estero.

En España, el principio está consagrado en el art. 31 de la Constitución de 1978 «Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance

confiscatorio» (López Guerra, 2001), así como en el art. 28 de la ley general de tributación (Ley 230, 1963). El Art. 3ero. de esta última, determina que los tributos han de atender a la capacidad económica de las personas, y a los principios de generalidad y equidad. Esta recepción constitucional y legislativa generó una discrepancia entre Sainz de Bujanda (1975) y Magín Pont Mestres (2004): el primero opina que en caso de contraste entre la ley tributarla positiva y el principio de capacidad contributiva, debe prevalecer la primera (salvo cuando el principio en cuestión ha sido consagrado constitucionalmente). Mestres, en cambio, postula el principio referido como el único admisible en la doctrina del impuesto. Esta última posición a la que adherimos, considera que la capacidad contributiva —como integrante del concepto de equidad— adquiere relevancia fundamental, aunque no excluyente de otros principios.

También se halla expreso este principio en la Constitución de Italia (art. 53), según el cual Tutti sonó *tenutti a concorrere alle spese públliche in ragione della loro capacità contributiva. IU sistema tributario é ínfornato a criteri di progr—stvlta*.<sup>1</sup> (Quinteros Marengo, 2014)

Claramente señala Neumark (1994) que la aplicación de este principio como base de igualdad y de justicia significa, por medio del impuesto progresivo, una redistribución de la riqueza o renta. Sin embargo, tal consecuencia no es en sí misma un objetivo, pues el fin de la aplicación de este principio es sólo la Justicia y la equidad *per se*. Sólo cuando se busca la redistribución como fin ético, político, social, en medida que exceda lo necesario para satisfacer el anhelo de equidad, el objetivo de redistribución pasa a diferenciarse del de equidad y cobra autonomía. Esto ocurre, por ejemplo, cuando la «distribución interindividual de las cargas fiscales discorra progresivamente por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de capacidad de pago».

En la jurisprudencia de la Corte un fallo tomó en consideración la capacidad económica real, efectiva y actual del contribuyente, excluyendo la imposición, de no mediar tal capacidad (causa Kellogg Co. Arg. S.A.C.I. y F. fallos: 307–118). Sostuvo también el Alto Tribunal que, para que prospere la tacha de inconstitucionalidad, es necesaria la demostración de que el gravamen cuestionado excede la capacidad económica o financiera del contribuyente y que la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo tributo, y se verifica aun en los casos en que no se exige de ella que guarde estricta proporción con la cuantía de la materia imponible (causa *Navarro Viola, de Herrera Vegas, Marta* [19/12/89] [fallos: 312–2467])

#### 4. Compatibilización de los principios y su relación última con la justicia (equidad)

Todos estos principios juegan, como se aprecia, en armonía. No actúan en compartimentos estancos; se complementan recíprocamente, todos ellos en el marco del Estado de derecho, conformando el «programa de la Constitución» (Bullit Goñi, 1985) y, en el particular caso de los principios tributarios, el «estatuto del contribuyente» (Luqui, 1989).

La justicia —como valor supremo al que confluyen todos estos principios—, la hemos considerado como el equivalente de la equidad. La Justicia es la manifestación del mejor entendimiento colectivo en una situación dada, así como la injusticia es el desentendimiento colectivo.

El hombre —tal como lo vislumbra la teoría de Rawls (1990)—, como ser racional, debe utilizar una pauta también racional para fijar criterios objetivos, a fin de lograr la mejor situación de entendimiento colectivo.

(1) «Todos están obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se basa en el criterio de la progresividad» (la traducción es propia).

La tradición occidental define el concepto de justicia por medio de principios, como la igualdad y la proporcionalidad (Aristóteles, Santo Tomas de Aquino, Spinoza, 2011). Cuando la justicia se aproxima al término «igualdad», se trata sólo de una buena aproximación a la verdad; no cabe duda que la pauta racional de igualdad juega en función de la circunstancia histórica concreta, en cuyo contexto se produce la evaluación de la justicia.

El aporte de Rawls (1990) se centra en «objetivizar» esa decisión *a priori* racional, despojando a quienes deben tomar las decisiones de las restricciones que impone el conocimiento previo de las situaciones individuales.

Una vez dictada la norma como consecuencia de tal decisión, es importante la elaboración de Linares (1952), acerca de la validación lógica de aquélla. Expresa que debe existir cierta igualdad o equivalencia axiológica entre el antecedente (endonorma) y el consecuente (perinorma). La determinación de esta última corresponderá siempre a una valoración subjetiva. Cada vez que el legislador decide el contenido de una ley, debe efectuar una valoración de razonabilidad, para determinar el alcance del hecho antecedente, incluir o excluir ciertas circunstancias. Tal inclusión o exclusión implica merituar —como distintos— ciertos acontecimientos, lo que convierte a la igualdad plasmada en la norma, en el resultado de un juicio *subjetivo*.

A este respecto, no es cuestión resuelta la de cómo establecer criterios para determinar igualdades y diferencias entre hombres y situaciones. No hay duda de que la valoración de justicia depende de una toma de posición del sujeto legislador o intérprete del derecho, frente a determinadas situaciones, lo cual implica un margen de elección considerable, pero condicionado por contenidos dogmáticos, por cierto, grado de objetividad y porque, hoy en día la pauta de la igualdad no agota el contenido de la Justicia.

En resumen, la justicia —como equidad— implica la aplicación de los principios referidos al caso concreto.

## 5. Los incentivos fiscales y la equidad

Como ejemplo de iniquidad tributaria, se puede citar el caso de los incentivos fiscales.

Los autores reconocen que el impuesto puede cumplir dos tipos de fines: 1) necesarios o primordiales (cobertura del gasto público) y 2) contingentes o accesorios (propios de la política económica o fiscal), basados estos últimos en principios constitucionalmente protegidos, como el de equidad (González, 1993), en que el objetivo de la imposición es, justamente, provocar efectos sociales, políticos o económicos. Estos últimos fines, a pesar de su calificación de accesorios, ostentan muchas (fallos: 307–360) veces el carácter de finalidad principal que mueve a las autoridades a disponer determinada carga impositiva.

La Corte Suprema determinó que el poder impositivo constituye un valioso instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bienestar general, al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas.

Dicha «función extrafiscal» del Impuesto se halla plasmada, por ejemplo, en el art. 4a de la ley general de tributación española, según el cual «los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional» (Ley 230, 1963).

A fin de distribuir equitativamente la carga tributaria, deben eliminarse las anomalías y distorsiones que en ocasiones produce la utilización de instrumentos impositivos con fines extrafiscales. «El impuesto extrafiscal se caracteriza por apartarse en mayor o menor medida del principio de capacidad contributiva» (García Frías, 1993), el que hemos considerado engarzado con el de equidad.

En pos de estos objetivos extrafiscales, la jurisprudencia entiende que no viola el principio de igualdad la creación legal de preferencias fiscales

por vía de exenciones, desgravaciones o cualquier mecanismo creado al efecto.

Surge el problema de la justicia o injusticia de la exención tributaria con fines extrafiscales, como instrumento de política económica y social.

En principio, la inconstitucionalidad de tales incentivos fiscales podría surgir en su confrontación con el principio de la capacidad contributiva.

Sin embargo, se ha admitido su encuadre constitucional, con fundamento en el art. 67, inc. 16, de la Constitución (cláusula del progreso), que se considera base jurídica suficiente para posibilitar, a los fines de promover la prosperidad, el dictado de leyes que concedan, temporalmente, privilegios y recompensas de estímulo. La Corte Suprema admite otorgar estas exenciones, pero no en forma omnímoda, hallando su fundamento en esa norma constitucional. Sin embargo, estas exenciones deben tener carácter temporal, darse por ley, y sólo a quienes reúnan los requisitos legalmente previstos (Linares, 1980). Se ha señalado también que las exenciones impositivas son muchas veces empleadas como forma de poner en ejercicio la política estatal de prosperidad, prevista en dicha cláusula del progreso y, en tales supuestos, tienden a estimular actividades que convienen al bien común.

La Corte Suprema se ha referido a la desgravación como estímulo fiscal, considerando que, en ciertos casos, se halla destinada a fomentar la instalación de industrias nuevas o la ampliación y el perfeccionamiento de las existentes; en tal supuesto, debe ajustarse a los presupuestos de la norma, que determine su magnitud y duración, en razón de que las franquicias impositivas —no obstante las distintas características que puedan revestir— configuran limitaciones a los principios de generalidad y de igualdad en la tributación (fallos: 308–378) señalando que, a través de ellas, se espera obtener un beneficio, por medio de la disminución de la recaudación fiscal (fallos: 308–2554). Ha agregado, en este sentido, el Alto Tribunal, que, si bien los beneficios tributarios tienen fundamento en la Consti-

tución nacional el mismo texto del inciso aludido, los califica como *privilegios*, desde que importan alterar la generalidad con que deben ser aplicados los gravámenes, para conjugarlos con el art. 75 de nuestra ley fundamental, en cuanto la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas, debiendo aplicarse abarcando íntegramente las categorías de personas o bienes previstos por la ley, y no a una parte de ellas (fallos: 305–460).

Sin embargo, se plantean otros problemas. Así, si bien las exenciones o desgravaciones —como medidas de excepción— no serán impugnadas por sus beneficiarios, los demás contribuyentes, no favorecidos, y probablemente perjudicados, no podrán reclamar para sí un trato fiscal reservado para ciertos supuestos: a ellos se negará legitimación, en vía judicial, para demandar en tal sentido.

Esto se *refuerza* con la jurisprudencia según la cual:

- no corresponde admitir exenciones cuando ellas no surgen de manera indubitable del estudio de las disposiciones que rigen el caso, dado que, en tales supuestos, prevalece el criterio restrictivo que debe presidir su análisis (fallos: 303–763);
- las normas que crean privilegios deben ser interpretadas restrictivamente para evitar que las situaciones excepcionales se conviertan en regla general, en especial, cuando se trata de exenciones impositivas;
- las exenciones tributarias pueden resultar de la letra de la ley, del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia de las normas que las establezcan, correspondiendo, fuera de tales supuestos, la Interpretación estricta de las cláusulas respectivas (fallos: 312–529) en obvia paridad, por exigencias de justicia, con la impertinencia de la aplicación analógica de las cargas impositivas y con la distribución igualitaria de éstas (fallos: 305–635). En consecuencia, no se extenderá —en ningún caso— el beneficio a quien no está por él amparado, por lo que quien se halle en tales condiciones no podrá invocar legitimación alguna al respecto.

En Brasil se caracteriza a la exención como la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial, atendiendo a motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, o por consideraciones extra-fiscales (fallos: 303–763).

Se ha señalado que las exenciones tributarias pueden ser subjetivas u objetivas, según estén establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o bien tengan en mira ciertos hechos, actos o actividades que el legislador, por determinadas circunstancias, estima dignos de beneficio, respectivamente (fallos: 310–1567). El problema no se plantea respecto de las exenciones que obedecen a la ausencia o aminoración de la capacidad contributiva gravada (v.gr. mínimos exentos en los impuestos personales (González, 1993), sino respecto del segundo de los supuestos examinados.

Sobre esto último, el tratadista español Sainz de Bujanda ha analizado la cuestión del «terrible problema de la Justicia —o injusticia— de la exención tributaria con fines extrafiscales». Agrega Giuliani (2001) que es indudable que este sistema traduce limitaciones —desvirtuaciones, agregaríamos—, de los principios de generalidad, igualdad y, por ello, equidad, máxime teniendo en cuenta que las exenciones se otorgan en ejercicio de facultades casi totalmente discrecionales.

Otro problema que se plantea, es el de la compatibilidad de los referidos beneficios y privilegios, con la política de integración entre países, actualmente en marcha. Por ejemplo, en España, se ha señalado que la necesidad de adaptar el sistema de incentivos a los criterios de la Comisión de las Comunidades Europeas sobre ayudas regionales, ha ocasionado la disminución en el otorgamiento de esos incentivos. Esto origina un nuevo dilema —que dejamos planteado— en relación con los procesos de integración que se vienen desarrollando internacionalmente y, en particular, en relación con la integración de nuestro

país en el Mercosur, respecto de los desequilibrios que estas políticas podrían generar en los procesos de integración regional.

Uno de los aspectos que más preocupan con respecto a los incentivos tributarios es su incidencia en el deterioro de los principios de equidad horizontal y vertical que se aplican a los impuestos. Así, se ha destacado que la concesión de beneficios por los regímenes de promoción industrial ha significado (Spisso, 1991) «la instauración de irritantes privilegios otorgados discrecionalmente por la burocracia estatal que, además de vulnerar el principio de raigambre constitucional de la igualdad como base de los impuestos y de las cargas públicas (art. 75, CN), son causa directa de nuestro estancamiento económico», agregando, en lo que hace al tema que nos ocupa, que esa «concesión indiscriminada de privilegios» ha hecho que «la carga tributaria sea mucho más gravosa e inequitativa para aquellos no beneficiados por regímenes de promoción», esto en relación con la equidad horizontal, provocando la evasión fiscal de las empresas no beneficiadas de los regímenes cuestionados. En cuanto a la equidad vertical, no puede dejar de advertirse que, beneficiando los regímenes a ciertas y determinadas empresas, si bien algunos de sus fines se han orientado a la promoción social y a engendrar fuentes de trabajo en regiones menos favorecidas o desarrolladas, la capa mayoritaria —cuantitativamente hablando— de los contribuyentes ha debido absorber el déficit producido en las arcas fiscales por los fondos detraídos de ellas, por sucesivas desgravaciones, diferimientos, etc., propios de aquellos regímenes.

Asimismo, puede hablarse de inequidad desde el punto de vista regional, tanto respecto de la región geográfica en su conjunto como respecto de los contribuyentes habitantes de ella. En efecto, a no dudar, las regiones no englobadas en los regímenes de promoción, han debido contribuir en mayor medida a solventar los gastos estatales, sin justificación alguna.

## 6. Conclusiones

Identificamos a la equidad con la Justicia, valor que se trasunta en los distintos principios de la tributación. Todos los principios analizados se hallan interrelacionados, y convergen en el valor justicia, asimilada, a nuestro entender, con la equidad. El *deber ser*, ha de guiar al logro de una justicia *más justa*. Considerando, asimismo, a la cooperación social siempre en beneficio mutuo. En efecto, creemos aun cuando deba considerarse cómo la gente actúa, debe darse la debida relevancia a las teorías normativas, que discurren acerca de cómo la gente debería actuar.

El individuo, en un sistema en que impera la equidad, conoce que será *respetado* en su capacidad de contribuir; *libre*, en cuanto no ha de soportar las ataduras de contribuciones cuyo pago no puede afrontar, y *seguro*, en cuanto la sociedad le asegura el retorno de lo que él aporte, más la contribución de todos —quienes se hallen en mejores o peores condiciones que él—, en servicios y funciones públicas esenciales.

En cuanto al sostenimiento de los servicios y funciones públicas esenciales, un sistema equitativo debe incluir la progresividad del gasto público, tema que no ha sido abordado en el presente trabajo. La clase dirigente debe atender a la satisfacción de las necesidades y a las características del grupo social, a fin de otorgar legitimidad al sistema tributario.

La equidad, en su dimensión horizontal, se relaciona con el concepto de igualdad en igualdad de condiciones, tal como lo ha desarrollado la jurisprudencia de la Corte Suprema. En sentido vertical, incluye la progresividad de los Impuestos y la capacidad contributiva de los ciudadanos.

La apreciación de la equidad sólo desde el punto de vista de la no confiscatoriedad, no basta para abarcar aquélla. En efecto, la confiscatoriedad atiende a la afectación de la propiedad, y es un límite de mínima que deben respetar los impuestos. La equidad, en cambio, en su faceta de progresividad, puede obligar a imponer de forma de lograr una mejor distribución del ingreso, teniendo en cuenta también la capacidad contributiva.

La actuación del legislador debe sujetarse al marco constitucional con la obligación de acatar, en la imposición, los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y equidad. La doctrina jurisprudencial, acerca del principio de igualdad, conlleva el riesgo de que en ella juega, ineludiblemente, la subjetividad del juzgador, a fin de determinar cuándo las discriminaciones son o no razonables.

La mera legalidad es insuficiente, si la actividad estatal no es justa, por lo que la razonabilidad deviene sustancial. Razonabilidad puede ser definida como el fundamento de verdad o justicia, e implica que los derechos Individuales no pueden ser alterados por la legislación ordinaria o de emergencia.

Es precisa la recepción constitucional del principio de capacidad contributiva, ya que, aun cuando se lo considere «político», constituye una matriz sobre la que apreciar la constitucionalidad del impuesto.

Consideramos que la inclusión de este principio en la Constitución no impide que el legislador efectúe su propia valoración en la creación de gravámenes. La capacidad contributiva constituye un excelente patrón para fijar la medida en que la carga impositiva debe ser distribuida.

También es posible, sin necesidad de reformar la Constitución, realizar una interpretación dinámica de ella, en la que se entienda implícito el referido principio. Estimamos que tal interpretación dinámica —y no mutativa— puede también posibilitar la adaptación del principio a las cambiantes necesidades sociales, económicas y políticas.

Todos los principios de la tributación juegan en armonía. No actúan en compartimentos estancos, sino que se complementan recíprocamente, todos ellos en el marco del estado de derecho. La justicia es el valor supremo al que confluyen todos estos principios, y la hemos considerado como el equivalente de la equidad.

En cuanto a los beneficios y privilegios fiscales, surgen los siguientes cuestionamientos:

1. El de la Justicia o injusticia de la exención tributaria con fines extrafiscales, como instrumento de política económica y social, y su confrontación con el principio de la capacidad contributiva.
2. Las exenciones o desgravaciones —como medidas de excepción— no serán, por cierto, impugnadas por sus beneficiarios. En cambio, los demás contribuyentes, no favorecidos, no podrán reclamar para sí un trato fiscal, reservado para ciertos supuestos, por carecer de legitimación.
3. Uno de los aspectos que más preocupan con respecto a los incentivos tributarios es su *Incidencia en el deterioro de los principios de equidad horizontal y vertical* que se aplican a los impuestos.

La concesión indiscriminada de privilegios puede hacer que «la carga tributaria sea mucho más gravosa e inequitativa para aquellos no beneficiados por regímenes de promoción», esto en relación con la equidad horizontal, provocando la evasión fiscal de las empresas no beneficiarlas de los regímenes

cuestionados. En cuanto a la equidad vertical, la capa mayoritaria —cuantitativamente hablando— de los contribuyentes ha debido absorber el déficit producido en las arcas fiscales por los fondos detraídos de ellas.

Asimismo, puede hablarse de inequidad desde el punto de vista regional, tanto respecto de la región geográfica en su conjunto como respecto de los contribuyentes habitantes de ella.

Creemos que los problemas generados no son triviales. Hacen a la validez de la economía como ciencia, a toda praxiología o ciencia de la acción humana, o a sus consecuencias, como la política y la administración.

En suma: debería receptarse el principio de la capacidad contributiva en el texto constitucional, como también crear conciencia en los ciudadanos y los grupos de decisión acerca de la correlación de la equidad, no sólo en la imposición, sino también en el gasto público.

## Referencias bibliográficas

- Aberastury, P. (1985). La responsabilidad del Estado por actos legislativos. *Revista Jurídica de Buenos Aires*, 1, 151 a 229.
- Alberdi, J.B. (1953). *Economía y Constitución. Selección de «Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853»*. Buenos Aires: Fundación para el avance de la educación (FAE).
- Buchanan, J. (1987). *Los límites de la libertad. Entre la anarquía y el leviatán*. Buenos Aires: Katz editores.
- Bulíff Goñi, E. (1985). *Las leyes tributarias retroactivas son inconstitucionales: capacidad contributiva, legalidad, equidad y razonabilidad*. La Información, tomo LLX, 907-913.
- Carranza, A.B. (1910). *Digesto constitucional argentino*. Buenos Aires: Editorial Compañía Sud-Americana de Billetes de Banco. Recuperado de Ed Biblioteca Digital: <http://www.bibliotecadigital.gob.ar/items/show/1082>.
- Corte suprema de justicia de la nación (CSJN). (2017). Fallos completos. Recuperado de <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/fallos/consulta.html>
- Corti, A. (1982). Los principios constitucionales y el sistema fiscal argentino, impuestos. *Revista Impuestos, t. L-B*.
- Díaz, O. (1987). Sublimación del principio de capacidad contributiva. Nota a fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II. Ínre: Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c/ gobierno nacional. DGI, del 9 de abril de 1987, L.L., E-12. *Revista Jurídica Argentina La Ley*, 12.
- Downs, A., y Olson, M. (1957). *An Economic Theory of Democracy*. New York: Harper and Brothers.



- Giuliani Fonrouge, C.M. (2001). *Derecho Financiero* (10ma. Ed.) Obra actualizada por Susana Camilla Navarrine y Rubén Oscar Asorey. Buenos Aires: La Ley.
- Fuentes Quintana, E. (1990). *Las Reformas Tributarias en España*. Madrid: Crítica.
- García Belsunce, H. (1989). *El concepto de redito en la doctrina y en el derecho tributario*. Libros jurídicos buchivacoa. Buenos Aires: Depalma.
- García Frías, Á. (1993). El impuesto como medio de desarrollo de la política agraria: el caso español. *Revista de Derecho Tributario*. Legislec Editores, 58. Caracas.
- Gnazzo, E. (1997). La capacidad contributiva, y el impuesto al valor agregado. *Derecho fiscal*, Tomo XLI.
- Griziotti, B. (1991). Principios de la ciencia de las finanzas (Traducción de Dino Jarach) Milán: Giuffrè. Recuperado de <http://biblio.econ.uba.ar/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=116410#sthash.X10a5a7p.dpuf>
- Godoy, N. (1992). El principio jurídico de legalidad en materia tributaria. Exposición en el Foro de Iberoamérica. Universidades de Salamanca y de Buenos Aires e Instituto de Estudios Fiscales, 22–26 de junio de 1992.
- González, E. (1993). La utilización de los instrumentos tributarios de política económica. *Derecho Tributario*, Tomo V, 27. Buenos Aires.
- Jarach, D. (1980). *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires: Cima.
- JUAN XXIII (1961). Encíclica MATER ET MAGISTRA. Recuperado en noviembre 2017 de [http://w2.vatican.va/content/john-xxiii/es/encyclicals/documents/hf\\_j-xxiii\\_enc\\_15051961\\_mater.html](http://w2.vatican.va/content/john-xxiii/es/encyclicals/documents/hf_j-xxiii_enc_15051961_mater.html)
- Ley 230/1963. Ley General Tributaria. Boletín oficial del Estado, España. N° 313 del 31 de Diciembre de 1963. Recuperado de <https://www.boe.es>
- Linares Quintana, S.V. (1952). *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Alfa.
- Linares Quintana, S.V. (1980). Tratado de interpretación constitucional: principios, métodos y enfoques para la aplicación de las constituciones. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- López Aguado, A. (1976). *Los impuestos y la Constitución*. Buenos Aires: Macchi.
- López Guerra, L. (2001). *Constitución española 1978* (10ma. Edición). Madrid: Editorial Tecnos.
- Luqui, J.C. (1989). *La obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma.
- Maquiavelo, N. (1519). Estudio preliminar, traducción y notas de Roberto Raschella. Buenos Aires: Losada
- Musgrave, R.A. (1955). *Hacienda Pública. Teórica y Aplicada*. Estados Unidos: McGraw Hill Interamericana.
- Neumark, F. (1994). Los principios de la imposición. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales
- Pareto, V. (1906 2014). *Manual of Political Economy*. London: Oxford.
- Pont Mestres, M. (2004). *Tributos y empresas*. España: Universidad Barcelona.
- Quinteros Marengo, A.S. (2014). La Constitución italiana de 1947. Recuperado en octubre 2017 de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4779978.pdf>
- Rawls, J. (1971, 1975). *A Theory of Justice* (versión en español). Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica.
- Rawls, J. (1990). *Sobre las libertades*. Buenos Aires: Paidós.
- Reig, E.J. (1994). Objetivos y problemas de la reforma fiscal contemporánea. La base de medida en el impuesto a la renta en economías inflacionarias. *Impuestos*, Tomo XXXVIII, 739 y 750.
- Rosembuj, T. (1989). Principios tributarios en la Constitución Argentina. *Revista La Información*, LIX, 501-550. Buenos Aires, Ed Cangallo.
- Sainz De Bujanda, F. (1975). *Hacienda y Derecho*. Buenos Aires: Editorial Centro De Estudios Políticos y Constitucionales.
- Spinoza, B. (2011). *Ética, demostrada según el orden geométrico* (traducción Vidal Peña García). Madrid: Ediciones Orbis SA Hyspamerica.
- Spisso, R.R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario* (1 edición). Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Torres González, O. (1992). Los principios constitucionales del sistema tributario ecuatoriano. Seminario Ildat. Associazione italiana per ilDiritto Tributario Latino–Americano. Italia.
- Tullock, G. (1971). *The Logic of the Law*. New York: Basic Books, Inc.
- Villegas, H. B. (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (7ma Ed.). Buenos Aires: JJCPM/MI.

#### Registro bibliográfico

Jáuregui, M.A. (2017). Equidad como principio; una interpretación de su contenido. *Revista Ciencias Económicas*, 14(02), 107-123.