

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

**(RE) PENSANDO LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS  
CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD  
PROBLEMÁTICAS Y DESAFÍOS**

**(RE) THINKING THE TAXATION CONSTITUTIONAL PRINCIPLES  
OF PROPORTIONALITY AND EQUITY  
ISSUES AND CHALLENGES**

Luciano Carlos REZZOAGLI\*

**RESUMEN.** La elección del tema refleja nuestra inquietud ante la insatisfacción que dejan las clásicas respuestas del derecho tributario frente a objetivos como la igualdad de oportunidades, la más equitativa distribución de los recursos y el crecimiento armónico y sustentable de la Nación. Así, pues, la potencialidad del sistema fiscal como herramienta de transformación para remover los obstáculos que impiden la efectiva participación de los ciudadanos en la vida económica, social, política y cultural del país, cuestión que creemos aún pendiente, requiere, como primer paso, interpretar y aplicar debidamente los principios tributarios que la Constitución proclama, aceptando los errores del pasado y encarando los desafíos de un derecho dinámico cada vez más complejo.

**Palabras Claves:** Equidad – Proporcionalidad – Igualdad – Capacidad Contributiva – Justicia.

---

\* Postdoctorado realizado en el Conicet, Argentina. Doctor en Derecho por la Universidad de Salamanca, España (graduado con mención honorífica). Investigador del Centro de Investigaciones de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales (FCJS) de la Universidad Nacional del Litoral (UNL) y del Instituto de Estado, Territorio y Economía (IETE). Profesor-tutor de Economía Política (FCJS-UNL) y coordinador académico de carrera de Doctorado en Derecho de dicha institución educativa pública nacional, en Santa Fe, Argentina. Profesor visitante, dedicación simple de la Universidad Austral (Buenos Aires) y de postgrados en varias instituciones educativas de Latinoamérica. Declarado en Octubre de 2011 "Visitante Distinguido" por el Honorable Ayuntamiento de la ciudad de Puebla, México. Correos electrónicos de contacto: lrezzoagli@fcjs.unl.edu.ar; lrezzoagli@hotmail.com

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

**ABSTRACT.** This paper reflects our concern about the lack of fulfillment of classic tax law responses towards equal opportunity, equitable distribution of resources, and the harmonious and sustainable growth of the nation. Thus, the potential of the tax system as a transformative tool to remove the obstacles to effective citizen participation in economic, social, political and cultural life, is a pending issue that requires, as a first step, properly interpretation and application of Constitutional principles, while accepting past mistakes and facing the challenges of an increasingly complex dynamic legal order.

**Keywords:** Equity - Proportionality - Equality - Fiscal Capacity - Justice.

## **Introducción.**

Es curioso como Tribunales de distintos países, como el alemán, el italiano, el español, el argentino y el colombiano, por nombrar algunos, abordan los mismos fundamentos para dar contenido a principios diferentes, como el de Igualdad y el de Capacidad Contributiva, o en el caso concreto de México, el de Equidad y Proporcionalidad.

Esto resulta interesante en el plano doctrinal, y repercute indefectiblemente en el desarrollo dinámico de la práctica del derecho, por lo que se analizará, como objetivo central de este escrito, hasta qué punto el principio de Capacidad Contributiva es o no una especificación de la Igualdad en el ámbito fiscal, y como se reconvierte (si este fuese el caso) en los principios del 31 fracción IV Constitucional, ponderando a una adecuada aplicación e interpretación jurisdiccional.

El objeto de estudio, reflejará, a lo largo de todo este artículo, la formulación de una teoría inédita respecto al verdadero alcance y significado de estos principios, su desafío Intergeneracional y su vinculación con los objetivos extrafiscales del sistema tributario.

## **1. Igualdad formal o de tratamiento en el ámbito fiscal.**

Tal como manifiesta González García<sup>1</sup>, la Igualdad no es un principio advenedizo, sino que tiene ya una gran evolución en el tiempo; lo ubicamos en el siglo XVI, con posterioridad al descubrimiento de América, al descubrimiento de los nativos americanos como una nueva raza humana para el europeo, con el desarrollo evangelizador de la escuela española, entre los que destacaron Suárez, Covarrubias y Francisco De Vitoria.

---

<sup>1</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Serie de Conferencias en Derecho Tributario*, editado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, pág. 10.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Pero, ¿a qué igualdad se refería la famosa Ley de Suárez?, evidentemente a una igualdad de naturaleza, de los hombres ante Dios. Todos somos iguales ante Dios, es una característica de la Ley Natural.

Ahora bien, con el transcurso del tiempo, el desarrollo del pensamiento ilustrado, la razón frente al dogma, el enciclopedismo, y podríamos decir de forma cruenta en la revolución francesa, la igualdad evolucionó a una aportación más técnica, más jurídica. La pregunta, entonces, ya no era respecto de la igualdad de los hombres ante Dios, sino ante los propios hombres, es decir, si tenían los mismos derechos y deberes frente al ordenamiento jurídico como ciudadanos, pues se estaba poniendo fin a las concepciones monárquicas y clasistas.

La igualdad, pues, es otra garantía de los contribuyentes, formalizada con el advenimiento del sistema republicano de gobierno, tras la revolución francesa de 1789, que la consagró en la Carta de Derechos del Hombre y del Ciudadano como un derecho natural positivizado al abolir toda diferencia de nacimiento, raza, sangre y religión, ya que en las pasadas monarquías existieron grupos sociales que estaban exentos de obligaciones tributarias, como la nobleza y el clero.

Sin embargo, debemos destacar que mientras en la revolución francesa la nota relevante o chispa detonadora del cambio fue la desigualdad existente entre los individuos generada por todo un entramado jurídico de privilegios y distinciones de clases, en la revolución americana (Estados Unidos) el fundamento se encontró en la exigencia de libertad. Esto explica por qué la Constitución de los Estados Unidos de América de 1787 no estableció expresamente el principio de Igualdad, que recién adquirió jerarquía constitucional expresa en la Enmienda XIV de 1966, mediante la cláusula de igual protección de leyes (*equal protection clause*).

Leibholz, considera la igualdad como el principio constitucional que prohíbe la creación y aplicación de normas arbitrarias, extendiendo la aplicación de dicho principio no sólo a los tribunales sino también al legislador. Sin embargo, no llega a definir la arbitrariedad pues considera que su contenido es mutable y puede ser aplicado caso por caso en modo objetivo como lo contrario a lo razonable<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup>LEIBHOLZ, G.: Die gleichheit vor dem gesetz. Eine studie auf rechtesvergleichender und rechtspphilosophischer grundlage. Zweite, durch eine reihe erganzerder beitrage erweiterte auflage, Verlag C. H. Beck, Munchen und Berlin, 1959.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Para Tipke y Lang<sup>3</sup>, la justificación objetiva y razonable para fundamentar la “desigualdad” no es suficiente, sino que, además, debe ser adecuada, idónea y proporcional para alcanzar la finalidad perseguida. De esta forma se introduce la noción de proporcionalidad que indica cuando una restricción de un derecho fundamental es admisible o no.

Así nace la igualdad formal o de tratamiento, que se desplaza al ámbito tributario y se centra en el reparto del coste de los servicios públicos<sup>4</sup>, lo cual es lógico si analizamos que ya los tributos no se utilizaban para mantener al monarca y la nobleza, sino que debían comenzar a satisfacer las necesidades del propio pueblo, por lo que en este sentido, ante la pregunta de ¿cómo podemos aportar para el sostenimiento de los gastos públicos de manera equitativa?, dos grandes teorías se colocaron sobre la mesa de discusión: la teoría del beneficio y la de Capacidad Contributiva, y se inicia la disyuntiva que va a dividir la Hacienda Nacional de las Haciendas Locales.

### **1.1 La Teoría del Beneficio. Breve referencia.**

La primera manifestación de la Igualdad Formal al ámbito tributario fue representada doctrinalmente a través de la Teoría del Beneficio, que establece que debemos pagar tributos en relación de lo que recibimos del Estado en concepto de servicios públicos, y fue acuñada indudablemente por las Haciendas Locales en lo referente a los Derechos y Contribuciones de Mejoras (mas allá de otros “precios públicos” no considerados estrictamente tributos pero que abarcan algún servicio público o actividad donde exista interés del Estado en su regulación).

Para Griziotti la capacidad de pago es la **causa última** del deber de pagar el tributo, en cuánto manifestación indirecta de la **causa primera**, que es la participación del contribuyente en los beneficios derivados de los servicios públicos. La correspondencia entre la capacidad de pago y los servicios públicos ingresados al patrimonio del particular se erige en **elemento constitutivo** de la obligación tributaria. La interpretación funcional de las leyes tributarias es el instrumento de que se sirve el intérprete para ver si en cada

---

<sup>3</sup> TIPKE, K. y LANG, J., citados en AICEGA ZUBILLAGA, J. M.: La utilización extrafiscal del tributo y los principios de justicia tributaria, servicio editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001, pág. 155.

<sup>4</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Serie de Conferencias en Derecho Tributario*, editado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994, pág. 11.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

caso se da aquella correspondencia del mismo modo que el caso típico que la ley ha tenido presente<sup>5</sup>.

En consecuencia, siguiendo la concepción grizottiana, “entre los impuestos y los beneficios que obtiene el particular de los servicios públicos existe una correlación indirecta, de la que es indicio la capacidad contributiva. Esta correlación constituye la causa del impuesto, la cual es un elemento constitutivo de la obligación tributaria, que nace sólo cuando en el caso individual existe entre la capacidad contributiva y la participación en el beneficio de los gastos públicos la misma relación funcional que en el caso típico previsto por la ley”<sup>6</sup>.

De esta manera el autor analizado explica qué entiende por capacidad económica, instaurando la idea de causa de la obligación tributaria. Esta postura fue de fundamental importancia en su momento, pero a lo largo del tiempo recibió las críticas de gran parte de la doctrina especializada, reduciéndola exclusivamente a la materia local donde pueda visualizarse contraprestación directa.

## **1.2 La Capacidad Contributiva como Igualdad Formal en materia fiscal.**

En la medida en que avanzamos en la concepción del impuesto como instrumento de cobertura del gasto público, nos damos cuenta de que la Capacidad Contributiva es el principio que se impone, pues establece que debemos contribuir al sostenimiento de los mismos, no en función de lo que recibimos del estado, sino en función de los que tenemos, es decir, de nuestras manifestaciones de riqueza.

No en vano ha escrito Palao Taboada<sup>7</sup> que con el principio de capacidad contributiva se ha pretendido dotar de contenido al principio de igualdad, absorbiendo y concretando en el ámbito tributario a éste. Así, el mencionado principio, no es más que una especificación del principio de igualdad en sentido formal, cuyo verdadero significado se traduce en la interdicción de la arbitrariedad.

Ha escrito Lejeune Valcárcel, en conceptos que compartimos, que la capacidad contributiva sólo tiene respuesta para mantener las situaciones de igualdad preexistentes,

---

<sup>5</sup> GRIZIOTTI, B.: “Brevi analisi e sintesi finanziarie”, *Studi di Scienza delle finanze e di diritto finanziario*, ed. Giuffré, Milán, 1956, pág. 347.

<sup>6</sup> GRIZIOTTI, B.: “Il principio di la capacità contributiva e le sue applicazioni”, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, ed. Giuffré, Milán, 1953, pág. 300 y 301.

<sup>7</sup> PALAO TABOADA, C. “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva” en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico De Castro, v. II*, Tecnos, Madrid, 1976, pág. 400.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

en ese sentido, tributar con sujeción a dicho principio significa, en definitiva, producir efectos iguales en la renta y en el patrimonio de los sujetos sometidos al gravamen, sin que se vean alteradas las situaciones de los mismos. Del otro lado, el principio no tiene ya respuesta para corregir las situaciones de discriminación, segundo mandato de la igualdad, a efectos de traer a quienes se encuentran en una situación de discriminación a una situación de igualdad relativa respecto de los otros, por cuanto el impuesto incidirá sobre los sujetos de forma desigual<sup>8</sup>.

Debemos agregar que este principio, aunque se basa en el **patrimonio** de los sujetos como característica de “paridad” a la contribución, debe además tener en cuenta las **necesidades** de esas personas porque no deben tributar lo mismo un soltero que un padre de familia numerosa por ejemplo, puesto que las necesidades no son las mismas y aunque tengan el mismo ingreso dinerario, no deberían contribuir lo mismo.

Para estas situaciones es que existen deducciones o reducciones que se basan en situaciones, pura y exclusivamente, de capacidad contributiva, atendiendo así a la justicia tributaria. Creemos que en México, como el principio de capacidad contributiva no existe, por lo menos literalmente, en la Constitución, y debido a un resabio histórico representado en el **artículo 28**, que prohíbe las exenciones fiscales (que atendiendo al contexto en que fue redactado se refiere en realidad a privilegios), es que este tipo de desgravaciones no se han desarrollado adecuadamente, lo cual es a todas luces injusto pues no pone en igualdad a los contribuyentes si sólo se mira el ingreso pero no sus necesidades (o sólo alguna de las básicas).

Así pues, el concepto de Capacidad Contributiva puede expresarse de la siguiente manera: es la aptitud económica del ciudadano para soportar tributos en función de su patrimonio y de sus necesidades. Por consiguiente, parecería que el principio de Capacidad Contributiva garantiza la igualdad de trato porque, en el ámbito fiscal, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales significa gravar de la misma forma (aplicar un determinado impuesto, una determina alícuota) a quienes poseen la misma o similar capacidad contributiva.

---

<sup>8</sup> LEJEUNE VALCÁREL, E., “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero – Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, pág. 145.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

## 2. Igualdad Substancial o Material.

Este ámbito refiere a la igualdad de hecho o de oportunidades, que es un valor predicable del ordenamiento jurídico en su totalidad, un mandato constitucional positivo al legislador y a los poderes públicos, de modo que, el derecho financiero y tributario no puede permanecer ajeno a la necesidad de hacerla operativa.

En definitiva, junto con otros fines no recaudatorios aunque de idéntico rango constitucional, la conquista de la igualdad de oportunidades constituye un objetivo irrenunciable, por lo que corresponde a los poderes del Estado dirigir su actuar a materializar esa igualdad de hecho. Lo que aparece confirmado, pues, es la trascendental **función redistributiva** que puede cumplir el sistema fiscal.

Para Martínez Lago<sup>9</sup> la igualdad ha pasado a concebirse como un valor superior del ordenamiento jurídico, como situación a alcanzar, como regla de tratamiento semejante y como principio informador del sistema tributario justo. Aquello lo lleva a distinguir dos significados claramente diferenciados de la igualdad que entiende complementarios. Por un lado, el sentido formal de la igualdad que resulta de la necesaria situación de semejanza que ante la norma tienen los ciudadanos. Por otro lado, el sentido material de la igualdad proviene de caracterizar a ésta como objetivo a alcanzar, configurándose así como una **norma proyectada hacia los poderes públicos** y, también, a los órganos de la Hacienda encaminados a la acción positiva.

En definitiva, el principio de igualdad en materia tributaria, desde esta faceta substancial, cumple la específica función al presentarse como un objetivo a alcanzar, como una situación a lograr por los poderes públicos, y esto tiene como fundamento constitucional muchos otros principios ajenos a los que rigen la propia tributación, tales como la vivienda digna, el pleno empleo, el cuidado y la protección ambiental, la competencia económica, etc.

Lejeune Valcárcel establece que la igualdad tiene un claro valor instrumental, siendo su verdadero sentido el de situar a los ciudadanos en unas condiciones tales que puedan,

---

<sup>9</sup> MARTÍNEZ LAGO, M. A., "Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad". *Gaceta Fiscal* nº 81 (1990), pág. 144 – 145.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

desde ellas, acceder a otros bienes superiores, protegidos constitucionalmente que pueden considerarse como objetivos supremos de la Constitución<sup>10</sup>.

El principio de igualdad substancial o material, dentro de las diversas facetas que tiene en las constituciones, en el plano tributario lo hace no tanto como regla de garantía de tratamientos semejantes para los sujetos pasivos, sino como objetivo o situación a alcanzar, lo cual adquiere todo su sentido en legislaciones de apoyo (también en lo tributario) que faciliten la remoción de los obstáculos para la participación cultural, social, económica y política de los ciudadanos, conectándose así a la progresividad, que sería una concreción técnica de la igualdad en el orden tributario, adecuada a la actual coyuntura histórica de una formación social que admite como ineludible llevar a cabo actividades en búsqueda de condiciones favorables para el progreso social y económico y para la distribución de la renta regional y personal más equitativa.

En criterio que compartimos, la búsqueda de la igualdad substancial o material obliga a intensificar la imposición directa, personal y progresiva en defensa del “postulado de redistribución”, alejándose así del dogma liberal de la neutralidad del impuesto<sup>11</sup>.

Se trata, pues, de superar las concepciones meramente formales o de tratamiento que conducen a la perpetuación de arbitrarias desigualdades en la realidad cotidiana, más no de colocar a todos los ciudadanos en una situación de matemática y absoluta igualdad o, en palabras de Lejeune Valcárcel, de “igualitarismo”.

Todo lo contrario, se trata de remover los obstáculos económicos y sociales que impidan la real participación de los ciudadanos en la vida económica, social, política y cultural del país. La conquista debe dirigirse, por ende, a eliminar las situaciones de desigualdad manifiesta, en la medida en que si éstas se perpetúan, resultaría ilusorio que los ciudadanos que se encuentran en tales situaciones puedan ejercitar y hacer efectivos sus derechos y aspiraciones, por mucho que sean proclamados por el texto constitucional.

Se trata, en suma, de eliminar tan sólo aquellas desigualdades que impiden el pleno desarrollo de la persona humana y su efectiva participación en la vida política, económica, cultural y social, por lo que, conseguido ello, puede entenderse cumplido el objetivo

---

<sup>10</sup> LEJEUNE VALCÁREL, E., “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero – Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980, pág. 130 – 131.

<sup>11</sup> CASÁS, J.O., “El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Núm. 3 (1997), Marcial Pons, pág. 89.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

constitucional de igualdad material, o, el máximo de igualdad que es posible dentro del juego total de la Constitución.

Es indudable, entonces, que la realización de la igualdad substancial puede exigir la disparidad de tratamientos, siempre que estos se encuentren debidamente justificados y que resulten razonables. Los tributos pueden alojar en su estructura otros fines constitucionales protegidos que excedan al propósito meramente recaudatorio, siempre que, en caso de que supongan diferentes tratamientos, vengán a realizar la igualdad en su faz substancial sin incurrir en arbitrariedades.

Es para nosotros el principio de igualdad, integrando por su faz formal y material, aquel que debe presidir, como máximo rector, el ordenamiento tributario, realizando la justicia en el sistema. En suma, consideramos que son los fines no fiscales que pueden integrarse en la estructura interna del tributo –fundamentalmente, las minoraciones de la obligación tributaria con motivos extrafiscales- los que, excediendo el propósito recaudatorio, pueden contribuir –aunque no se agote allí- a la realización de la igualdad, como criterio material de justicia, así como a la concreción de los diversos fines constitucionales, realizando en forma directa las necesidades estatales potenciando los criterios de subsidiariedad y solidaridad.

Y aunque creemos que el impuesto no es el único medio -y a veces tampoco el más idóneo- para propender a la redistribución de los ingresos y de la riqueza, no es menos cierto que sí puede ser de gran utilidad, lo que obliga a su funcionalización cuando sea oportuno.

### 3. La Proporcionalidad y Equidad

En México, de forma Constitucional, **en materia tributaria**, no se hace referencia expresa a la Igualdad (como es el caso de Argentina) y/o a la Capacidad Contributiva (caso de Italia; también puede mencionarse que en la Constitución Española se encuentran ambos principios para regir la materia fiscal), sólo encontramos en el 31, fracción IV<sup>12</sup>, los

---

<sup>12</sup> En palabras de García Bueno, este artículo mencionado “tiene por objeto erradicar el mar de contribuciones abusivas que durante tal época prevalecieron, a través de la creación de un impuesto proporcional a las ganancias de cada individuo. Sin embargo, dado lo rudimentario de su estructura y su carácter proporcional, resultaba más que imposible cumplir con el cometido para el cual había sido creado”. GARCÍA BUENO, M. C.: *El principio de capacidad contributiva. Un estudio comparativo en España y México*, editado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, 2003.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

principios de **Proporcionalidad** y **Equidad** (junto con los de Legalidad, Generalidad, Obligatoriedad y Destino de Gasto Público).

Para comprender porque la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos adopta los principios de Proporcionalidad y Equidad en este artículo en mención, brevemente, debemos remontarnos, primeramente, a la Revolución Francesa de 1789, donde se emitió la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, la cual en su artículo 13 rezaba: “para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades”. Así pues, según este precepto, la aportación de los ciudadanos a los gastos del Estado es una obligación hecha de acuerdo a sus **facultades**. De igual manera, la Constitución de Cádiz del 19 de marzo de 1812 establecía que “las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno”. Como puede apreciarse del texto mencionado, se hacía referencia a las facultades de los contribuyentes como medio idóneo para contribuir a los Gastos Públicos.

Así, tanto la Constitución de Cádiz, como la Declaración de los Derechos del hombre y del Ciudadano Francés, son el antecedente más directo, en épocas de colonia, de los actuales principios de justicia que regulan las contribuciones en México. Una vez que el país rompió el vínculo de colonia con España, encontramos en el país los Sentimientos de la Nación, con los que Morelos prepara la Constitución de 1814, que habría de denominarse: Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana. En su artículo 22 establecía lo siguiente: “que se quite la infinidad de tributos e imposiciones que mas agobian, y se señale a cada individuo un cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual ligera, que no oprima tanto, como la alcabala, el estanco, el tributo y otros, pues con esta corta contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de los empleados”.

---

Posteriormente, el 10 de enero de 1822, encontramos el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, el cual en su artículo 15 establecía: “ todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón a sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”, y por fin, en la Constitución de 1857, en su artículo 31 (donde se hacía mención a la obligación de los mexicanos), fracción II, se establecía: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, último antecedente del actual artículo 31, fracción IV, de la Constitución de 1917.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Posteriormente, el 10 de enero de 1822, encontramos el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, el cual en su artículo 15 establecía: “ todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón a sus proporciones, a cubrir las urgencias del Estado”, y por fin (después de otros antecedentes que omitimos por reiterativos de los anteriormente expuesto), en la Constitución de 1857, en su artículo 31 (donde se hacía mención a la obligación de los mexicanos), fracción II, se establecía: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, último antecedente del actual artículo 31, fracción IV, de la Constitución de 1917.

Mucho se ha dicho y analizado sobre estos principios (algunos de manera adecuada<sup>13</sup>, otros no tanto) sin embargo, creemos que el verdadero significado o alcance que deben tener, no se puede concebir sin el previo estudio de otros principios más amplios a priori, estos son, la Igualdad y la Capacidad Contributiva. Así pues, si la Capacidad Contributiva no es otra cosa que la aplicación en el ámbito tributario de la Igualdad formal o de tratamiento, creemos que los principios de Equidad y Proporcionalidad, entonces, no son otra cosa más que criterios de manifestación de la Capacidad Contributiva, es decir, ambos reflejan la Igualdad desde su faceta Formal o Ante la Ley. Lo cual brevemente explicaremos a continuación.

El principio de Capacidad Contributiva manifiesta el Fundamento y la Medida de la imposición<sup>14</sup> (llamada también Capacidad Contributiva Absoluta y Capacidad Contributiva Relativa). El primer aspecto se desarrolla exclusivamente en el Hecho imponible del impuesto **de manera cualitativa** (obtención de una riqueza sujeta a imposición, desarrollo de una actividad gravable, etc. que sirve como **fundamento o criterio central** para poner en funcionamiento un determinado tributo presentando la premisa central que es la “manifestación de riqueza”, no hay imposición constitucionalmente posible si no existe una manifestación de riqueza y esta debe reflejarse inevitablemente en el hecho imponible). Si tomamos el **silogismo** de toda norma fiscal que dice: **se grava donde hay riqueza**; “todo aquel que tenga una casa deberá pagar un impuesto”, premisa mayor; “Juan tiene una casa”, premisa menor; “entonces Juan está obligado a pagar un impuesto”, conclusión. El silogismo se realiza perfectamente a partir del principio de capacidad contributiva.

---

<sup>13</sup> GARCÍA BUENO, M. C.: *El principio de capacidad contributiva. Un estudio comparativo en España y México*, editado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, 2003.

<sup>14</sup> GIARDINA, E.: *Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva*, ed. Giuffré, Milano, 1961.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Posteriormente tenemos las Bases Imponibles, las cuales constituyen un reflejo económico de los Hechos Imponibles, es decir, transforman a los mismos en unidad de medida para que pueda aplicarse el tipo y obtenerse la deuda tributaria. Así pues, podemos obtener resultados satisfactorios a través de la realización del principio de capacidad contributiva, determinando el porqué y el cuanto de la imposición, a través de la faceta de la Capacidad Contributiva como medida.

Esto es fácil de entender siguiendo un ejemplo sencillo, si Juan y Pedro tienen una vivienda propia (para poner un caso concreto) ambos serán gravados por el impuesto que grava la propiedad de inmuebles, ya que la manifestación de riqueza que constituye la propiedad actúa como fundamento para que actúe el gravamen pertinente, esto refleja la Capacidad Contributiva Absoluta o como Fundamento de la imposición, y coloca a los sujetos gravados en un plano de igualdad respecto a la manifestación de riqueza que exteriorizan (tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales). Pero, aclarado esto, debemos establecer que **no necesariamente deberán pagar lo mismo** (aunque hayan sido igualmente gravados), debido a que debe tenerse en cuenta, entre otras cosas, el lugar donde está la propiedad, el material de construcción, los metros cuadrados construidos, etc., por lo que cada uno pagará en proporción a lo que tiene, y esto es una manera de **personalizar el impuesto** al caso concreto, lo cual se realiza de manera **cuantitativa** desde la base imponible (excepcionalmente también puede producirse en el hecho imponible en el caso del mínimo exento), hasta la obtención de la deuda tributaria (pasando por la alícuota pertinente).

Es muy fácil decir sí o no, trazar una raya aquí blanca y aquí negra, sin embargo, cuando la decisión es cuantitativa, las diferenciaciones en el derecho son muy peligrosas, son muy sutiles, se escapan de los dedos y claro, cuando se trata de transformar un supuesto normativo en una unidad cuantificable que es la base imponible hay que utilizar criterios valorativos y los criterios valorativos siempre son opinables.

El derecho tributario se ha esforzado para que esa cuantificación de la capacidad contributiva de pago no sólo sea respecto de quién tiene sino también de cuánto tiene que pagar; ¿es lo mismo tener 5 mil unidades en poder de un soltero que 5 mil unidades en manos de un padre de una familia numerosa? Evidentemente no, hoy estamos en otra conquista mucho más próxima, que es *el paso de la renta neta a la renta disponible*, a considerar que si yo soy un padre de familia numerosa y gano 5 mil unidades, no dispongo libremente de esas 5 mil unidades porque el ordenamiento jurídico me obliga a

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

alimentar, educar y tener en condiciones de sanidad estimables a mi cónyuge e hijos, es que el ordenamiento jurídico civil me lo impone y si el ordenamiento jurídico es uno, no puede desconocer el tributario estas situaciones.

Así es como deben interpretarse los principios de Equidad y Proporcionalidad, que por su período histórico en el que fueron incorporados a la Constitución reflejan la Igualdad Formal, Ante la Ley o de Tratamiento, y con el desarrollo doctrinal de esta faceta a lo largo del Siglo XX, perfectamente equiparables a la Capacidad Contributiva Absoluta (Fundamento) el primero, y a la Capacidad Contributiva Relativa (Medida) el segundo.

Esto es así, puesto que la **Equidad** actúa y se manifiesta en ámbitos diferentes de la Proporcionalidad, pero, conjuntamente buscan la justicia de tratamiento fiscal, cosa que también desarrolla la Capacidad Contributiva en aquellos ordenamientos del mundo que la albergan. **Por lo que la Equidad y Proporcionalidad no son otra cosa más que el reflejo, en México, de la Capacidad Contributiva como Fundamento y Medida de la imposición.**

De estas afirmaciones extraemos que la Equidad sólo actúa de forma **cualitativa**, justificando la captación de situaciones de la realidad al ámbito de desarrollo de un determinado tributo verificando el cumplimiento del gravamen en función de la manifestación de riqueza. Esto es así porque tratar igual a los iguales en iguales circunstancias y desigual a los desiguales, significa aplicar un determinado tributo sólo a quienes poseen similares o iguales características, y eso se desarrolla en exclusividad en el Hecho Imponible o Generador de un Tributo, donde se captan situaciones impositivas de la realidad (desarrollo de una determinada actividad gravable, obtención de una riqueza, posesión de bienes o derechos, etc.) que determinan quienes son gravados y quiénes no. Ejemplo: todos aquellos que tenemos casa en propiedad somos gravados por el impuesto predial, y aquellos que no tienen esta característica no serán gravados, por lo que se aplica la equidad, pues se garantiza un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Como vemos la **Equidad** sólo puede funcionar o desarrollarse en el ámbito **cualitativo** del tributo, dentro del hecho imponible por lo que constituye **un Fundamento de justa imposición**, o lo que es lo mismo actúa como fundamento de la Capacidad Contributiva.

Una vez desarrollado el fundamento de la imposición en el hecho imponible del tributo a través de la Equidad, tal y como manifestamos anteriormente, debe, como paso siguiente, traducirse en la Base Imponible en términos económicos para que pueda

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

aplicarse el tipo o alícuota y obtenerse la deuda tributaria respectiva. Es aquí donde empieza el accionar del **Principio de Proporcionalidad**, pues cada persona debe tributar en “proporción” a lo que tiene, atendiendo también a las necesidades (materia poco desarrollada en México en la actualidad).

De esta forma, la Proporcionalidad comienza a actuar en la Base Imponible del tributo, y esto significa que no constituye el fundamento de la imposición, sino la **Medida** de la misma<sup>15</sup>. Ejemplo: Siguiendo con el caso anterior podemos observar que, aunque 2 o más personas sean propietarias de un inmueble y por lo tanto gravados por el impuesto predial, cada una deberá pagar en virtud del valor y las condiciones de los inmuebles, puesto que no tiene el mismo valor un inmueble de 120 metros cuadrados construidos en barrio residencial con materiales de primera calidad, que otro de 60 metros cuadrados construidos en barrio periférico con materiales de media o baja calidad, y esto debe reflejarse en términos económicos para garantizar la justicia de la tributación.

Como vemos la **Proporcionalidad sólo puede funcionar o desarrollarse en el ámbito cuantitativo del tributo**, a partir de la Base Imponible, por lo constituye una Medida de justa imposición, o lo que es lo mismo actúa como Medida de la Capacidad Contributiva.

El error más frecuente que encontramos en la doctrina, e incluso en la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su jurisprudencia, es que equiparan el principio de proporcionalidad con el de capacidad contributiva<sup>16</sup>, siendo que el primero sólo es una parte o constituye sólo una forma de manifestación del segundo, dentro del cual se encuentra abarcado.

---

<sup>15</sup> Excepcionalmente el Mínimo Vital o Mínimo Exento responde al mencionado principio en el HECHO IMPONIBLE de forma negativa en el aspecto cuantitativo, y de esta manera la ausencia o insuficiencia de riqueza puede ligarse a las circunstancias personales y familiares de los sujetos responsables de la misma.

<sup>16</sup> La realidad es que son considerados por la generalidad de los profesionales en derecho, a falta de una explicación razonable y fundada como la que presentamos, como principios estancos y separados, siendo la Equidad reflejo de la Igualdad y la Proporcionalidad reflejo de la Capacidad Contributiva, lo cual también pone de manifiesto la injustificada y absurda separación entre la Igualdad y la Capacidad Contributiva, lo cual en realidad debe entenderse como una relación de género a especie.

Así, los principios de Equidad y Proporcionalidad se rigen bajo la famosa frase “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales” sin establecer un orden o criterio de utilización, desconociendo más de un siglo de desarrollo evolutivo doctrinal y siendo en definitiva utilizados como sinónimos, o en el mejor de los casos, dotando de contenido cierto (aunque parcial) a la proporcionalidad y utilizando de comodín sin sustento alguno el término Equidad. Bregamos por el abandono de tales prácticas y la utilización correcta de los mismos a través de la postura que estamos presentando.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Así, bajo el Rubro: Impuestos, concepto del principio de capacidad contributiva, la SCJN establece lo siguiente: “el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad de contribuir a los gastos públicos, potencialidad ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación” (Semana Judicial de la Federación, marzo de 1996, parte III, tesis P. XXXI/96, pág. 437).

De igual manera en la tesis de rubro “PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL”, la SCJN establece que el principio de proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, lo que significa que los tributos deben establecerse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos ingresos (P./J. 10/2003 de rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.” que fue aprobada por el Tribunal Pleno en la novena época y que aparece publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, p. 144)<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> La realidad es que son considerados por la generalidad de los profesionales en derecho, a falta de una explicación razonable y fundada como la que presentamos, como principios estancos y separados, interpretándose de este modo a la Equidad como reflejo de la Igualdad y la Proporcionalidad reflejo de la Capacidad Contributiva, lo cual también pone de manifiesto una división entre la Igualdad y la Capacidad Contributiva, lo cual en realidad debe entenderse, contrarrestando lo anterior, como una relación de género a especie.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Así, los principios de Equidad y Proporcionalidad se rigen bajo la famosa frase “tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales” sin establecer un orden o criterio de utilización, desconociendo más de un siglo de desarrollo evolutivo doctrinal y siendo en definitiva utilizados como sinónimos, o en el mejor de los casos, dotando de contenido cierto, aunque parcial, a la proporcionalidad y utilizando de comodín sin sustento alguno el termino Equidad, el cual no ha recibido ningún tipo de explicación razonable ni por los Tribunales ni por la doctrina nacional especializada . Bregamos por el abandono de tales prácticas y la utilización correcta de los mismos a través de la postura que estamos presentando.

García Bueno, establece que “una de las obligaciones de los mexicanos, vista desde el punto de vista constitucional, es contribuir a los gastos públicos del Estado. Este precepto da vida al principio de Generalidad de las contribuciones, el cual obliga a todos los ciudadanos a contribuir a los gastos públicos; sin embargo, el que todos debamos ser sujetos de contribuciones no significa que debamos cubrir todos los impuestos, sino en la medida que nuestra capacidad contributiva lo permita. Así la aptitud para contribuir nos la otorga la riqueza, donde ésta no exista, la capacidad para ser sujeto pasivo de la relación tributaria no puede darse”<sup>18</sup>.

Consideramos muy acertadas las afirmaciones de García Bueno, pues como manifestamos en párrafos anteriores la riqueza por sí sola no puede ser parámetro de medida impositiva, sino también hay que atender a las necesidades del sujeto captado, va su situación real, pues, como establecimos, no tienen los mismos gastos un soltero que un padre de familia numerosa, por ejemplo. Considero que las minoraciones que deben atender a estas situaciones y que se refieren exclusivamente a la capacidad contributiva de los sujetos afectados, todavía hoy son materia pendiente en el legislador mexicano, puesto que, aunque algunas situaciones son contempladas, hay otras muchas que permanecen fuera del parámetro legal.

A pesar de esta última observación, podemos aseverar que la proporcionalidad y equidad, como criterios o manifestaciones del principio de capacidad contributiva (que deben complementarse con otros como la Progresividad y la No Confiscatoriedad, no receptuados formalmente en el ámbito constitucional mexicano), manifiestan la igualdad

---

<sup>18</sup> GARCÍA BUENO, M. C.: *El principio de capacidad contributiva. Un estudio comparativo en España y México*, editado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, 2003.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

de tratamiento o igualdad formal en el ámbito fiscal. **Desde este punto de vista constituyen garantía de un trato fiscal justo.**

#### **4. Los límites de la Proporcionalidad y Equidad**

No pretendemos analizar los límites en el sentido de mínimos y máximos (que están representados por el Mínimo Vital<sup>19</sup> y la vulneración del derecho de Propiedad, en materia fiscal reflejado a través del principio de No Confiscatoriedad<sup>20</sup>), sino que queremos referirnos a situaciones que pertenecen o escapan del ámbito de aplicación de estos principios.

Basta, por lo tanto, hacernos una pequeña pregunta para presentar nuevos desafíos: **¿es de justicia que tributen lo mismo dos personas que desarrollan la misma actividad, poseen similares ingresos, la misma cantidad de empleados y se ubican en la misma zona?**, indudablemente la respuesta debe ser afirmativa atendiendo a que la misma capacidad contributiva garantiza la igualdad de tratamiento fiscal. Pero si ahondáramos más en este caso y observáramos que aunque ambos poseen el mismo número de empleados u operarios en su plantilla, uno de ellos, desarrolla un plan de inserción para trabajadores minusválidos o con graves problemas físicos a su cargo, y del mismo modo, aunque la obtención de ingresos o rentas de ambos, por la actividad que desarrollan, sea igual o similar, dicho sujeto invierte con los ingresos en maquinarias de reciclaje que permiten la conservación de un ambiente sano, libre de contaminación y de residuos tóxicos, evitando así un grave problema futuro a las autoridades, en ocasiones irreparable, con el consiguiente costo que eso conlleva, entonces, ¿seguiríamos pensando que es de justicia que ambos tributen lo mismo?

Sabríamos que se desarrollaría un trato evidentemente (en alguna esfera de análisis) desigual aunque se respete la capacidad contributiva (proporcionalidad y equidad<sup>21</sup>) de ambos, y esto es así porque estos principios no pueden erigirse como criterios exclusivos de justicia tributaria, son parte de la Igualdad Formal pero se ven desbordados cuando

---

<sup>19</sup> Vid. GARCÍA FRÍAS, A.: "El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán", en Información Fiscal nº 3, 1994. También se recomienda VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1977.

<sup>20</sup> Vid. NAVEIRA DE CASANOVA, G.J.: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, ed. Mc Graw – Hill, Madrid, 1977.

<sup>21</sup> Por lo tanto, llegamos a la conclusión de que un tributo puede ser Equitativo y Proporcional, pero también injusto, pues estos principios limitan su visión al exclusivo ámbito recaudatorio.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

entran en juego otros valores constitucionales dignos de protección, y se presenta, dentro del plano tributario, la posibilidad de que los Poderes Públicos puedan actuar a ese respecto. Aquí es donde debe reflejarse la Igualdad Material o Substancial, alentando esas conductas queridas por el legislador a través de herramientas complementarias, como los Beneficios Tributarios o Estímulos Fiscales.

Queda claro entonces, que solamente integrando en el principio su faz substancial o material y erigiéndose al mismo como norte del ordenamiento tributario, éste podrá dirigirse a la conquista de la real igualdad de oportunidades que todo texto constitucional proclama de una u otra forma.

Como hemos puesto de manifiesto, los estímulos fiscales (gasto fiscal o tributario en términos presupuestarios) persiguen finalidades económico – sociales expresadas en una política promocional o de incentivo seguida por el legislador bajo la vía del no ingreso intencional. Si echamos una mirada a los distintos impuestos vamos a encontrar una carga importante de incentivos fiscales, que **en principio** pueden ser muy benéficos pues con la planificación requerida y un buen control para garantizar su efectivo desarrollo en aras al bien común, se perseguirían situaciones de desarrollo social desde el ámbito tributario<sup>22</sup>, sin que haya que iniciar la maquinaria de ingresos y egresos públicos, potenciando la solidaridad entre los ciudadanos. Por lo tanto, los Beneficios tributarios constituyen una forma de reinterpretar el viejo mecanismo de ingresos y egresos públicos.

Para gran parte de la doctrina, dicha política legislativa extrafiscal es inconciliable con el concepto de capacidad contributiva (proporcionalidad y equidad en nuestro sistema), si consideramos a este último como un típico y exclusivo principio tributario, expresión histórica vigente y positiva de la idea de justicia, sobre la cual debe articularse la obligación de las personas de concurrir a las cargas públicas<sup>23</sup>; así el principio se viola cada vez que por consideraciones de naturaleza extrafiscal la existencia o el montante del tributo no responden al repetido criterio de justicia. Cuestión que evidentemente no compartimos ni aceptamos<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> Esto es objeto de otras investigaciones. Vid. REZZOAGLI, L. C.: *Los Beneficios Tributarios: Su Constitucionalidad y Legitimidad como Herramientas de Políticas Públicas*, Ediciones UNL, colección Ciencia y Tecnología, 2012. También REZZOAGLI, L. C.: "Posicionamiento del Estado en Materia Presupuestaria", *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma Bolivariana*, Colombia, noviembre de 2011.

<sup>23</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, ed. Tecnos, Madrid, 1968, pág. 26.

<sup>24</sup> REZZOAGLI, L. C.: *Los Beneficios Tributarios: Su Constitucionalidad y Legitimidad como Herramientas de Políticas Públicas*, Ediciones UNL, colección Ciencia y Tecnología, 2012.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Entendidas así las figuras analizadas, se podría afirmar que los beneficios tributarios se crean y aplican con total autonomía del principio de capacidad contributiva, llegando incluso esta afirmación a completarse con otras ideas doctrinarias como las de Federico Maffezzoni, quien establece que “la realidad es que los beneficios sociales admitidos en nuestra constitución pueden exigir la derogación del principio de capacidad contributiva, pero sólo por situaciones particulares y por tiempo limitado”<sup>25</sup>.

Nuestra coincidencia es parcial con el autor citado, debido a que sostenemos que la utilización de los incentivos fiscales se realiza a través de la faceta substancial de la Igualdad y tanto la Equidad y la Proporcionalidad (manifestaciones de la Capacidad Contributiva en el país) son parte de la faceta de la Igualdad Formal o Ante la Ley, por lo que no hay derogación de ningún principio, ni utilización excepcional, simplemente sus ámbitos de actuación son diferentes (mientras las contribuciones siguen gravando manifestaciones de riquezas y su objetivo es recaudar para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, las minoraciones que conforman los incentivos, actúan cualificadamente dentro de cada impuesto con finalidades extrafiscales constitucionales sin desviar la finalidad general ni desvirtuar el impuesto como instrumento de recaudación) y se rigen por criterios y exigencias distintas, perfectamente compatibles, vinculantes y coexistentes.

Otra cosa muy distinta es analizar un impuesto con fin preponderantemente extrafiscal, evidentemente aquí nuestra opinión es desfavorable a la existencia de estos instrumentos como integrantes de la faz material o substancial de la Igualdad. Un tributo extrafiscal no es lo mismo un tributo con fines extrafiscales; tributos con fines extrafiscales lo son todos, porque todo tributo entraña el paso de la riqueza del bolsillo del contribuyente al tesoro público y ese paso siempre produce algún efecto económico por sí mismo, espontáneamente de lucha contra la inflación, de fomento del ahorro, todo tributo por el hecho de serlo tiene algún efecto económico distinto del puramente recaudatorio pero no es ese nuestro problema; el problema real son los tributos con fines extrafiscales **preponderantes, primordiales**, que lo que buscan no es recaudar, sino cumplir un determinado fin disuasorio, así puede mencionarse, como ejemplo, evitar la contaminación.

---

<sup>25</sup> MAFFEZZONI, F.: *Il principio di capacità contributiva nell diritto finanziario*, ed. U.T.E.T., Torino, 1970, pág. 345.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Existe una corriente doctrinal que defiende la “supuesta” constitucionalidad de estos impuestos argumentando que “se trata igual a iguales y desigual a los desiguales”, es decir, aunque sus propósitos sean extrafiscales, su existencia está en correspondencia a la faceta de la Igualdad Formal, por lo que si se impone un tributo a la contaminación de zonas costeras, la equidad se cumple con el anterior razonamiento, puesto que, quien contamina estará gravado por encontrarse inmerso en el hecho imponible del tributo, y quien no lo haga, pues, no tendrá de que preocuparse, y de esta manera se cumple con un trato fiscal justo.

Sin embargo, y frente a este razonamiento, establecemos que la Equidad debe garantizar la igualdad de captación, verificando que los impuestos graven exclusivamente manifestaciones de riqueza, y aunque la contaminación sea una acción terrible y perjudicial para todos, lo que necesariamente NO constituye es una manifestación de riqueza de los sujetos que la realizan. De todas maneras se pueden distinguir dos aspectos diferentes en los cuales pueden generarse hechos imponibles en estos tributos ambientales o Eco Tasas:

- *Sobre las emisiones contaminantes, tanto a la atmosfera, al agua, al suelo, o en relación a la producción de ruido. Permite conocer de donde proviene la contaminación y quiénes son los causantes, pero actúan una vez que se ha producido el daño ambiental; también es cuestionable **cuantificar** el daño.*

- *Sobre los productos o, directamente en la producción y/o importación de combustibles fósiles, que emitirán dióxido de carbono al ser consumidos.*

Gravando una actividad como la compra – venta, la fabricación o la importación de materias primas, productos intermedios o finales, se garantiza el parámetro de la riqueza para justificar (de alguna medida indirecta y, quizás, compleja) que este tipo de impuestos que no pretenden recaudar no vulneren el principio de Equidad. Ahora bien, la Proporcionalidad (medida) deberá ser interpretada por los juzgadores en función de la posible confiscatoriedad que generen.

A pesar de lo anterior, existe uniformidad mundial al definir al tributo como instrumento para la cobertura del gasto público, y una cosa es que el tributo además de recaudar haga otras cosas, ningún problema, pero es algo muy distinto a que el fin primordial del tributo sea no recaudar. Aunque utilicemos nuestra imaginación y el más agudo razonamiento para brindarles (de algún modo) constitucionalidad, y nos parezcan instrumentos útiles y necesarios, y de hecho puede que lo sean, simplemente no les corresponde este ropaje

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

jurídico debido a que no son verdaderos impuestos y contradicen sus principios informadores, la tarea, entonces, puede pasar por trabajar en estos falsos impuestos para darles el acomodo constitucional adecuado.

## **5. El desafío de la Equidad en materia Intergeneracional<sup>26</sup>.**

Si tomamos como premisa inicial que un incremento desmesurado del gasto público puede generar mayores tributos erosionando el poder adquisitivo de la población, y esto impide el crecimiento de actividades económicas de empresas y particulares debido al aumento de dicha tributación, que en ciertos casos puede resultar confiscatorio. Consideramos, siguiendo a Rezzoagli y Alurralde, que “uno de los objetivos del sistema tributario debe consistir en disminuir la presión tributaria, tomando en consideración especialmente los costos de recaudación y administración de los tributos”<sup>27</sup>.

Si la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, entonces la planeación **respecto a la recaudación de los fondos públicos** que recae y obliga a la población a tributar (impuestos y cargas públicas), ¿no debe estructurarse teniendo como base la búsqueda de una presión tributaria equitativa generacionalmente?, ¿puede aplicarse el principio de igualdad formal, a través de su vertiente de fundamento (Equidad) de manera intergeneracional?

La planeación financiera debe analizarse siempre desde la perspectiva ingreso-gasto, cuya relación queda satisfactoriamente explicada a partir del principio de suficiencia financiera, el cual establece que las autorizaciones de gastos contenidas en los presupuestos si bien obedecen a necesidades públicas a satisfacer **no pueden desatender las fuentes de financiación a las que el Estado puede recurrir**<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> Este punto es parte del artículo de Rezzoagli, L.C. y Rezzoagli, B.A.: Teoría de la Igualdad Intergeneracional: una perspectiva financiera y tributaria en la República Argentina, en la Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 33, Magister – Universidad de Sao Paulo, agosto de 2012.

<sup>27</sup> REZZOAGLI, B. A. y ALURRALDE, A. M.: *Manual de finanzas públicas*, fondo editorial Morevallado, México, 2008, pág. 58.

<sup>28</sup> MIAJA FOL, M.: “El gasto público”, en *El gasto público: ejecución y control*, segunda edición, coordinado por Santiago Fuentes Vega, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1999, pág. 40. Dicho autor aclara que no se debe identificar suficiencia financiera con potestad tributaria, dado que las fuentes de financiación de las administraciones públicas son muy variadas y no se sustentan exclusivamente sobre el sistema tributario, aun cuando éste constituya el elemento fundamental de la mencionada financiación (pp. 40 y 41)

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

Como sabemos, existen cinco fuentes de recursos para solventar el gasto público: recursos provenientes del patrimonio y actividades estatales, recursos tributarios (al cual hacemos referencia para la aplicación del principio de Igualdad Intergeneracional), recursos provenientes del crédito público, recursos derivados de la emisión monetaria y recursos provenientes de sanciones patrimoniales; siendo los recursos tributarios los que adquieren una importancia trascendental desde el punto de vista cuantitativo.

Siguiendo esta línea de análisis, ante un escenario de crisis, la principal preocupación de la gestión gubernamental se centra en cubrir los gastos que son necesarios para el normal funcionamiento de su administración, siendo el gasto de personal la erogación por antonomasia a la que debe hacer frente el Estado en el corto plazo, esto cobra fundamental importancia en los gobiernos subnacionales (principalmente Municipios). Si bien uno de los principios presupuestarios tradicionales es justamente el de la “no afectación de recursos”, resulta obvio que la recaudación tributaria es la fuente principal para cubrir los gastos públicos, como es el caso, por ejemplo, de los gastos en personal. Además, no podría recurrirse en modo alguno a operaciones de crédito para atender gastos corrientes.

Por lo tanto, la situación planteada (crisis) podría dificultar la realización de obras públicas, algunas de las cuales pueden incluso llegar a ser significativas para incrementar la capacidad productiva del municipio, el estado o el país -según se trate-, las cuales se llevarían a cabo con los fondos tripartitos (Nación, Estado, Municipio) existentes en los correspondientes ejercicios en que la obra sea realizada, y/o mediante endeudamiento, cuyo servicio de la deuda estará constituido por la amortización del capital y el pago de los intereses, comisiones y otros cargos que eventualmente puedan haberse convenido en las citadas operaciones.

En este sentido resulta injusto y atentatorio al **principio de equidad desde su vertiente intergeneracional** que una generación de contribuyentes pueda solventar el gasto público que se traduce en obras que aprovecharán varias generaciones, siendo además importante resaltar que puede suceder que la generación que solventa con el peso del sistema tributario el costo, o parte del mismo, de las obras realizadas, no pueda beneficiarse de las mismas por el prolongado tiempo de realización (pensemos en una carretera, un puente extenso inter ciudades, un túnel subfluvial, etc.).

Como se puede apreciar, la idea de equidad intergeneracional que proponemos en un plano jurídico – financiero – institucional, refiere a la presión tributaria que se aplica a los

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

contribuyentes intergeneracionales para solventar, **exclusivamente**, las inversiones públicas, a su vez, dichas inversiones implican un flujo de beneficios a través de un período significativo<sup>29</sup>. Si las inversiones aumentan el nivel de bienestar o el nivel de vida de las generaciones futuras, entonces, este principio exige que dichas generaciones carguen con los costos de aquéllas, y uno de los caminos posibles puede ser el endeudamiento<sup>30</sup>.

Existen autores que refieren a la utilización de la “equidad intergeneracional” como criterio exclusivamente económico en busca de la eficiencia en la utilización de recursos financieros (su visión es exclusivamente respecto a optimizar el gasto), sin embargo, y pese a que coincidimos con la utilización del componente generacional para buscar la eficiencia u optimización de los recursos públicos, debemos advertir que **no puede generalizarse este criterio para que obtenga validez general debido a que el óptimo social y el individual no siempre son iguales, y menos aún afirmarse que métodos (como el de VAN), que únicamente consideran los flujos de consumo mediante el descuento temporal de las generaciones presentes, conducen a decisiones óptimas respecto al nivel de inversión intergeneracional**<sup>31</sup>.

Otros autores ven a la equidad intergeneracional un criterio informador para buscar el desarrollo sustentable, optimizar el consumo y preservar el medio ambiente, destacando que no es lo mismo considerar la asignación eficiente del consumo propio a lo largo de la vida que considerar las posibilidades de consumo de los no nacidos. El análisis convencional habla de asignación inter temporal y obvia las fuertes implicaciones de sus prescripciones al ignora los intereses de las generaciones futuras, e incluso ignora su posible existencia. Los individuos futuros no tienen dotación alguna en el mercado actual

---

<sup>29</sup> YÁÑEZ, J.: “Principios a considerar en la descentralización de las finanzas públicas (locales)”, en *Revista Estudios Públicos*, N° 45, Santiago de Chile, 1992, pág. 348.

<sup>30</sup> *Ibid.* Por nuestra parte, aclaramos que si bien la eficiencia y economía son reglas de buena conducta a las que habrá de ajustarse la Administración Pública en su actuación financiera, el endeudamiento exige también de una correcta planificación, ya que los servicios de la deuda serán cubiertos en ejercicios posteriores incidiendo en la pertinente estimación de los recursos públicos a recaudar y de las acciones necesarias para su concreción. Por lo que el endeudamiento debe planificarse, y dicha planeación no sólo debe atender normas de eficiencia y economía sino también a la justicia material del gasto.

<sup>31</sup> HULTKRANTZ, L.: “Forestry and the bequest motive”, *Journal of Environmental Economics and Management*, Vol. 22, 1992, págs. 164 a 177.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

y su bienestar depende de lo que les sea legado<sup>32</sup>. Debemos entregar a las generaciones venideras un mundo que desde la estabilidad ambiental les brinde las mismas oportunidades de desarrollo que tuvimos nosotros. Este principio tiene relación directa con la base ética del orden ambiental, la solidaridad y su paradigma<sup>33</sup>.

Respetando estas consideraciones de la equidad intergeneracional al ámbito ambiental y al gasto eficiente, **consideramos, por lo que es el objeto de nuestro escrito, que la visión de análisis debe centrarse fundamentalmente en la presión tributaria que se ejerza a cada generación de contribuyentes como premisa fundamental antes que analizar la efectividad o la racionalidad del propio gasto (situación que presentamos y justificamos a lo largo de todo el escrito) y hasta el momento nunca tratado a nivel doctrinal, y que forma parte integral del principio de Igualdad, valor fundamental del sistema tributario en un estado de derecho.**

Si coincidimos con la idea de que el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables, y además que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos y desmedidos, es una obligación trascendental para el Estado cumplir con una planeación financiera y tributaria que cumpla generacionalmente con dichos contenidos.

Aunque la Equidad no supone uniformidad, se vulnera cuando arbitrariamente se establecen discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media razón objetiva de diferenciación. Así, siguiendo los criterios del Tribunal Constitucional Alemán, y coincidiendo con García Frías, “el principio de Igualdad se realiza o manifiesta grupalmente, debido a que las leyes afectan a gran número de individuos por lo que se ven abocadas a seguir criterios genéricos de tipificación al no ser posible, por razones de practicabilidad, contemplar la magnitud de casos individuales...por lo tanto, para saber si

---

<sup>32</sup> PADILLA ROSA, E.: *Equidad intergeneracional y sostenibilidad. Las generaciones futuras en la evaluación de políticas y proyectos*, Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2001, págs. 21 y 22.

<sup>33</sup> TRIGO REPRESAS, F. A., LÓPEZ MESA, M. J., *Tratado de la responsabilidad Civil*, Tomo III, Ed. La Ley, 1º Ed., Buenos Aires, 2004, p. 546.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

una medida es acorde con el principio de Igualdad, es necesario llevar a cabo una comparación entre distintos grupos de obligados tributarios”<sup>34</sup>.

La población es un recurso que puede influir en la economía y, también, desde esta perspectiva, debe considerarse en la planeación para el desarrollo. Por sí sola no tiene un peso positivo o negativo, pero en interacción con un cierto escenario económico y con determinada dinámica social puede coadyuvar a generar condiciones favorables al desarrollo económico de una nación, el peso que deben soportar las generaciones de contribuyentes debe planearse y estructurarse en función de una equitativa distribución de coste – beneficio a nivel macro, atendiendo a las posibilidades de disfrute de la población en cuanto a generalidad y no respecto de cada individuo en particular.

Por lo tanto, la planeación financiera y presupuestaria debe atender al elemento del estado que en definitiva constituye el soporte de toda política recaudatoria: **la población**. Más allá de una justificación política partidista o de temores respecto de la implementación de una planeación financiera que trascienda a más de un gobernante de turno, lo cual se puede solucionar con un adecuado y consensuado sistema de adopción y control de medidas implementadas al efecto<sup>35</sup>, resulta lógico que la igualdad, principio rector de cualquier Estado de Derecho, deba también aplicarse a la planeación financiera en tanto que el peso de los impuestos y las cargas públicas resulten equitativos, atendiendo a la presión tributaria empleada en el tiempo a la población (renovación generacional de ciudadanos – contribuyentes).

¿Por qué se debe considerar al principio de igualdad **sólo, o exclusivamente**, en el marco de un ejercicio fiscal o del devengo efectivo de un impuesto? ¿Por qué la carga de una obra pública, distinta de la contribución de mejoras (cuyo beneficio está individualizado), recae en los contribuyentes vigentes durante el desarrollo de la misma (en cualquier forma de pago de la obra) sin atender a la potencialidad de goce general de futuras generaciones poblacionales? ¿Acaso no son las generaciones futuras también acreedoras de tales beneficios? ¿No debería el principio de Igualdad en su matiz intergeneracional guiar la planeación financiera de esos actos en función del goce potencial de las distintas generaciones de ciudadanos?

---

<sup>34</sup> GARCÍA FRÍAS, A.: “Influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en el IRPF”, en *Cuadernos Jurídicos* nº 44, 1996, pág. 36.

<sup>35</sup> **La inexistencia de técnicas presupuestarias o financieras para calcular o atender a este principio rector no lo invalida, sino que manifiesta una exigencia, de imperiosa necesidad, en el desarrollo y tratamientos de las mismas.**

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

El trato dispensado al sector poblacional considerado contribuyente activo en la actualidad, desde esta particular visión, resulta injusto y quiebra el principio de Equidad al tratar desigual a iguales sin criterios objetivos y razonables para el **ejercicio de la presión tributaria aplicada intergeneracionalmente de manera arbitraria**, debido a que los beneficios (entendidos como posibilidad de disfrute poblacional general y **no particularizado al caso concreto**) que producen determinadas inversiones públicas no son discrecionales para unos y para otros. La capacidad económica y el beneficio entendido como oportunidad de goce general, debe calcularse también intergeneracionalmente.

## 6. Conclusiones.

En este epígrafe, cerramos el escrito con la convicción de que hemos presentado un inédito, pero a su vez, lógico y adecuado sistema de actuación para los principios de Proporcionalidad y Equidad, con suficiente respaldo histórico y secuencial que, mínimamente, garantiza su coherencia.

Debemos advertir, con especial énfasis, que la distribución de la carga tributaria con estricta sujeción a la Equidad y Proporcionalidad (manifestaciones de la capacidad contributiva en sus facetas de fundamento y medida de la imposición) de los sujetos, puede conducir al mantenimiento y conservación de situaciones de discriminación y desigualdad, tanto en la esfera Intergeneracional, como cuando entran en juego otros valores pretendidos por el legislador y que exceden el ámbito de aplicación de los mismos, cuestión que debe siempre tenerse presente.

Por último, destacamos que el criterio de reparto de la deuda tributaria con arreglo a la Equidad y a la Proporcionalidad se encontrará, en definitiva, al servicio de la realización de la igualdad integrada en su faz substancial.

## BIBLIOGRAFÍA CITADA

AICEGA ZUBILLAGA, J. M.: La utilización extrafiscal del tributo y los principios de justicia tributaria, servicio editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 2001.

CASÁS, J.O., "El principio de igualdad en el Estatuto del Contribuyente", *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Núm. 3, Marcial Pons, Buenos Aires, 1977.

CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, ed. Tecnos, Madrid, 1968.

- REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.
- GARCÍA BUENO, M. C.: *El principio de capacidad contributiva. Un estudio comparativo en España y México*, editado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, 2003.
- GARCÍA FRÍAS, A.: “El mínimo de existencia en el impuesto sobre la renta alemán”, en *Información Fiscal* nº 3, 1994.
- GARCÍA FRÍAS, A.: “Influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en el IRPF”, en *Cuadernos Jurídicos* nº 44, segundo semestre 1996.
- GIARDINA, E.: *Le Basi Teoriche del Principio della Capacitá Contributiva*, ed. Giuffré, Milano, 1961.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Serie de Conferencias en Derecho Tributario*, editado por la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 1994.
- GRIZIOTTI, B.: “Brevi analisi e sintesi finanziarie”, *Studi di Scienza delle finanze e di diritto finanziario*, ed. Giuffré, Milán, 1956.
- GRIZIOTTI, B.: “Il principio di la capacitá contributiva e le sue applicazioni”, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, ed. Giuffré, Milán, 1953.
- HULTKRANTZ, L.: “Forestry and the bequest motive”, *Journal of Environmental Economics and Management*, Vol. 22, 1992.
- LEIBHOLZ, G.: *Die gleichheit vor dem gesetz. Eine studie auf rechtesvergleichender und rechtsphilosophischer grundlage. Zweite, durch eine reihe erganzerder beitrage erweiterte auflage*, Verlag C. H. Beck, Munchen und Berlin, 1959.
- LEJEUNE VALCÁREL, E., “Aproximación al Principio Constitucional de Igualdad Tributaria”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero – Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1980.
- MAFFEZZONI, F.: *Il principio di capacitá contributiva nell diritto finanziario*, ed. U.T.E.T., Torino, 1970.
- MIAJA FOL, M.: “El gasto público”, en *El gasto público: ejecución y control*, segunda edición, coordinado por Santiago Fuentes Vega, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1999.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A., “Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad”. *Gaceta Fiscal* nº 81, Madrid, 1990.

REZZOAGLI, Luciano Carlos. (Re)Pensando los principios tributarios constitucionales de proporcionalidad y equidad. Problemáticas y desafíos. *Revista In Jure Anáhuac Mayab* [online]. 2013, año 2, núm. 3, ISSN 2007-6045. Pp. 12-39.

NAVEIRA DE CASANOVA, G.J.: *El principio de no confiscatoriedad. Estudio en España y Argentina*, ed. Mc Graw – Hill, Madrid, 1977.

PADILLA ROSA, E.: *Equidad intergeneracional y sostenibilidad. Las generaciones futuras en la evaluación de políticas y proyectos*, Universidad Autónoma de Barcelona, Barcelona, 2001.

PALAO TABOADA, C. “Apogeo y Crisis del Principio de Capacidad Contributiva” en *Estudios Jurídicos en Homenaje al Profesor Federico De Castro, v. II*, Tecnos, Madrid, 1976.

REZZOAGLI, B. A. y ALURRALDE, A. M.: *Manual de finanzas públicas*, fondo editorial Morevallado, México, 2008.

REZZOAGLI, L. C.: *Los Beneficios Tributarios: Su Constitucionalidad y Legitimidad como Herramientas de Políticas Públicas*, Ediciones UNL, colección Ciencia y Tecnología, 2012.

\_\_\_\_\_ “Posicionamiento del Estado en Materia Presupuestaria”, *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma Bolivariana*, Colombia, noviembre de 2011.

TRIGO REPRESAS, F. A., LÓPEZ MESA, M. J., *Tratado de la responsabilidad Civil*, Tomo III, Ed. La Ley, 1º Ed., Buenos Aires, 2004.

VELARDE ARAMAYO, M.S.: *Beneficios y minoraciones en derecho tributario*, ed. Marcial Pons, Madrid, 1977.

YÁÑEZ, J.: “Principios a considerar en la descentralización de las finanzas públicas (locales)”, en *Revista Estudios Públicos*, N° 45, Santiago de Chile, 1992.

Recepción: 8 de agosto de 2013.

Aceptación: 31 de octubre de 2013.