

**REVISTA BRASILEIRA DE POLÍTICAS PÚBLICAS**  
**BRAZILIAN JOURNAL OF PUBLIC POLICY**

**Teoría de la presión tributaria en base a la igualdad intergeneracional:** una perspectiva financiera y tributaria del caso argentino

**Theory of Fiscal Pressure Based on the Intergenerational Equality:** An Argentinian Financial and Fiscal Perspective

Luciano Carlos Rezzoagli

Bruno Ariel Rezzoagli

# Sumário

## DOSSIER FEDERALISMO

**FORMA DE ESTADO: FEDERALISMO E REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS** ..... 2

Carlos Bastide Horbach

**IMUNIDADE RECÍPROCA E FEDERALISMO: DA CONSTRUÇÃO NORTE-AMERICANA À ATUAL POSIÇÃO DO STF** ..... 14

Fernando Santos Arenhart

**JUSTIÇA FISCAL, PAZ TRIBUTÁRIA E OBRIGAÇÕES REPUBLICANAS: UMA BREVE ANÁLISE DA DINÂMICA JURISPRUDENCIAL TRIBUTÁRIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL** ..... 34

Luís Carlos Martins Alves Jr

**FEDERALISMO, ESTADO FEDERALISTA E A REVALORIZAÇÃO DO MUNICÍPIO: UM NOVO CAMINHO PARA O SÉCULO XXI?** ..... 52

Antonio Celso Batista Minhoto

**EFEITOS POLÍTICO-JURÍDICOS DA NÃO INSTITUCIONALIZADA PARADIPLOMACIA NO BRASIL** ..... 66

Gustavo de Souza Abreu

**THE MANAGEMENT OF PUBLIC NATURAL RESOURCE WEALTH** ..... 80

Paul Rose

**A (IN)COMPETÊNCIA DO CONAMA PARA EDIÇÃO DE NORMAS SOBRE LICENCIAMENTO AMBIENTAL: ANÁLISE DE SUA JURIDICIDADE** ..... 118

André Fagundes Lemos

## ARTIGOS SOBRE OUTROS TEMAS

**TEORÍA DE LA PRESIÓN TRIBUTARIA EN BASE A LA IGUALDAD INTERGENERACIONAL: UNA PERSPECTIVA FINANCIERA Y TRIBUTARIA DEL CASO ARGENTINO** ..... 135

Luciano Carlos Rezzoagli e Bruno Ariel Rezzoagli

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO: GARANTIAS, PRIVILÉGIOS E PREFERÊNCIAS** ..... 148

Luís Carlos Martins Alves Júnior

**TRIBUTÁRIO - O PARECER PGFN/CRJ 492/2011 E OS EFEITOS DA COISA JULGADA INCONSTITUCIONAL EM FACE DA SEGURANÇA JURÍDICA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO\*** ..... 174

Antônio Frota Neves

<b>A SEGURANÇA JURÍDICA ADMINISTRATIVA NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: UMA ANÁLISE ACERCA DOS FUNDAMENTOS NORMATIVOS E DOS ARGUMENTOS JURÍDICOS NOS JULGAMENTOS DOS MANDADOS DE SEGURANÇA 24.781 E 25.116.....</b>	<b>195</b>
Ana Paula Sampaio Silva Pereira	
<b>AVALIAÇÃO LEGISLATIVA NO BRASIL: APONTAMENTOS PARA UMA NOVA AGENDA DE PESQUISA SOBRE O MODO DE PRODUÇÃO DAS LEIS.....</b>	<b>229</b>
Natasha Schmitt Caccia Salinas	
<b>POLÍTICAS PÚBLICAS, DEVERES FUNDAMENTAIS E CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS .....</b>	<b>251</b>
Julio Pinheiro Faro	
<b>POLÍTICAS PÚBLICAS DE GUERRA ÀS DROGAS: O ESTADO DE EXCEÇÃO E A TRANSIÇÃO DO INIMIGO SCHMITTIANO AO HOMO SACER DE AGAMBEN .....</b>	<b>271</b>
João Victor Nascimento Martins	
<b>NEW INSTITUTIONS FOR THE PROTECTION OF PRIVACY AND PERSONAL DIGNITY IN INTERNET COMMUNICATION – “INFORMATION BROKER”, “PRIVATE CYBER COURTS” AND NETWORK OF CONTRACTS .....</b>	<b>282</b>
Karl-Heinz Ladeur	
<b>RESPONSABILIDADE CIVIL DECORRENTE DE ERRO MÉDICO .....</b>	<b>298</b>
Edilson Enedino das Chagas e Héctor Valverde Santana	
<b>A ATUAL GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA SEGUNDO A LÓGICA DE MERCADO E SUA AINDA CARACTERIZAÇÃO COMO SERVIÇO PÚBLICO .....</b>	<b>313</b>
Humberto Cunha dos Santos	
<b>EMPRESAS, RESPONSABILIDADE SOCIAL E POLÍTICAS DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA NO BRASIL.....</b>	<b>333</b>
Leandro Martins Zanitelli	
<b>O OUTRO E SUA IDENTIDADE: POLÍTICAS PÚBLICAS DE REMOÇÃO E O CASO DOS AGRICULTORES DO PARQUE ESTADUAL DA PEDRA BRANCA/RJ.....</b>	<b>350</b>
Andreza A. Franco Câmara	
<b>A LEGITIMAÇÃO DO ABORTO À LUZ DOS PRESSUPOSTOS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....</b>	<b>364</b>
Terezinha Inês Teles Pires	
<b>JUSPOSITIVISMO, DISCRICIONARIEDADE E CONTROLE JUDICIAL DE POLÍTICAS PÚBLICAS NO DIREITO BRASILEIRO .....</b>	<b>392</b>
Guilherme Valle Brum	
<b>A GOVERNANÇA TRANSNACIONAL AMBIENTAL NA RIO + 20.....</b>	<b>406</b>
Paulo Márcio Cruz e Zenildo Bodnar	

<b>O QUE É UMA BOA TESE DE DOUTORADO EM DIREITO? UMA ANÁLISE A PARTIR DA PRÓPRIA PERCEPÇÃO DOS PROGRAMAS .....</b>	<b>424</b>
--	------------

Nitish Monebhurrin e Marcelo D. Varella

<b>NORMAS EDITORIAIS.....</b>	<b>442</b>
-------------------------------	------------

Envio dos trabalhos:.....	444
---------------------------	-----

# Teoría de la presión tributaria en base a la igualdad intergeneracional: una perspectiva financiera y tributaria del caso argentino

## Theory of Fiscal Pressure Based on the Intergenerational Equality: An Argentinian Financial and Fiscal Perspective\*

Luciano Carlos Rezzoagli\*\*

Bruno Ariel Rezzoagli\*\*\*

### RESUMEN

En este trabajo se presenta una teoría inédita respecto a la utilización del principio de Igualdad en materia tributaria y financiera como medida que busca la paridad de tratamiento entre las generaciones de contribuyentes, situación que obliga, no solamente a los tribunales en las decisiones que al respecto les toque decidir en la órbita de sus competencias, sino, y fundamentalmente, al legislador, para asegurar una presión tributaria idónea en los impuestos y las cargas públicas de manera intergeneracional.

**Palabras claves:** Igualdad. Imposición. Justicia.

### ABSTRACT

In this paper we presents an unpublished theory with respect to the use of the principle of Equality in tributary and financial matter like measurement that looks for the parity of treatment between the generations of contributors, situation that forces, not only to the courts in the decisions that on the matter are called on to them to decide in the orbit of their competitions, but, and essentially, to the legislator, to assure suitable a tributary pressure in the taxes and the obligations owned to government intergenerational way.

**Keywords:** Equality. Imposition. Justice.

### RESUMO

Este artigo apresenta uma teoria inédita sobre o uso do princípio da igualdade na tributação e financeira, como o tratamento busca a paridade entre gerações de contribuintes, o que obriga não só para os tribunais em decisões tocá-los a decidir sobre a órbita das suas competências, mas também, e principalmente, o legislador, para garantir a carga tributária adequada em impostos e encargos públicos de uma forma intergeracional.

**Palavras-chave:** Igualdade. Tributação. Justiça.

\* Recibido em 28/08/2013

Aprovado em 08/10/2013

\*\* Abogado. Magister y Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Salamanca, España (graduado con mención honorífica). Consultor financiero en México y Estados Unidos del 2004 al 2009 (acreditado en Naciones Unidas, año 2005). Realización de un Postdoctorado por el Conicet, investigador del Instituto de Investigación de Estado, Territorio y Economía (IIETE) y del Centro de Investigación de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales (FCJS) de la Universidad Nacional del Litoral (UNL). Profesor y Coordinador académico del Doctorado en Derecho de la FCJS – UNL, Santa Fe. Email: lrezzoagli@fcjs.unl.edu.ar

\*\*\* Contador. Magister y Doctor en Derecho Administrativo Económico por la Universidad de Salamanca (España). Cuenta con un postdoctorado en Fiscalización Pública por el Conicet. Actualmente trabaja en la Oficina de Anticorrupción y Transparencia perteneciente al Ministerio de Justicia del Poder Ejecutivo de la Provincia de Santa Fe, y es Coordinador Académico de la Maestría en Administración Pública de la FCE – UNL, Santa Fe. Email: brezzoagli@hotmail.com

## 1. ASPECTOS RELEVANTES DE LA IGUALDAD COMO PRINCIPIO EN MATERIA IMPOSITIVA

La igualdad es otra garantía de los derechos del contribuyente, 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, pues 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*).

Ahora bien, el principio de Igualdad no es un principio advenedizo; lo ubicamos en el siglo XVI, con posterioridad al descubrimiento de América, al descubrimiento de los nativos americanos como una nueva raza para el europeo, con el desarrollo de la escuela española misionera en el nuevo continente, entre los que destacaron Suárez, Covarrubias y Francisco De Vitoria.

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, mas jurídica.

La pregunta ya no era si los hombres eran iguales ante Dios, sino si tenían los mismos derechos y deberes frente al ordenamiento jurídico, es decir, si los hombres eran iguales ante los propios hombres, pues se estaba poniendo fin a las concepciones monárquicas y clasistas.

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>1</sup>.

Para Tipke y Lang<sup>2</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.

Todos somos iguales ante la ley, 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>3</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.

La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todos ante la ley, que es uno de los principios en que se asienta el sistema moderno y democrático de gobierno. En la Constitución Argentina adquiere una

1 LEIBHOLZ, G. *Die gleichheit vor dem gesetz. Eine studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer grundlage. Zweite, durch eine reihe erganzerder beitrage erweiterte auflage*. Munchen: Verlag C. H. Beck, 1959.

2 TIPKE, K. y LANG, J. citados en : AICEGA ZUBILLAGA, J. M. *La utilización extrafiscal del tributo y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Vasco, 2001. p. 155.

3 GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Serie de Conferencias en Derecho Tributario*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994. p. 10.

relevancia especial en cuanto a su amplitud, los nacionales y extranjeros son iguales, salvo en los derechos políticos (art. 20 CNA). Asimismo, señala Luqui<sup>4</sup>, se trata de una garantía incita en la forma republicana de gobierno, verdadera auto limitación del poder del Estado frente al individuo. Dicha garantía está incorporada al sistema de la Constitución que la considera un derecho natural de las personas, como la libertad, la propiedad y la vida.

Por consiguiente, la igualdad natural de todos los hombres, su igual capacidad jurídica, y la imparcialidad en la aplicación del derecho, son, pues, los pilares del sistema. Como establece Lejeune Valcárcel, “toda norma que, apartándose de los mencionados presupuestos estableciera diferencias y tratos discriminatorios entre sus ciudadanos se considerará arbitraria y contraria al fundamental principio de Igualdad”<sup>5</sup>. De esta forma todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, más sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra<sup>6</sup>.

La utilización de criterios de igualdad formal o ante la Ley como principio rector de justicia permite el entronque con el principio de igualdad en su ámbito material, que, como señala Abbamonte<sup>7</sup>, debe ser aplicado en el sentido de no sólo tratar igualmente a todos, sino de **eliminar las desigualdades de hecho** que impidan la plena participación de todos los trabajadores en la vida económica, política y social del país. Entre los instrumentos más utilizados en el ámbito impositivo para justificar esta manifestación material del principio se encuentran los incentivos fiscales contenidos en las leyes de promoción de zonas y actividades, o las leyes de emergencia económica<sup>8</sup>.

Pérez de Ayala<sup>9</sup>, tras analizar ciertas consideraciones especulativas acerca de la igualdad, sostiene que precisa un andamiaje que le permita ser un principio real y plenamente operativo. Esta prenda sólo puede alcanzarse dándole contenido, sustancia desde el principio de capacidad contributiva.

En la doctrina alemana, tradicionalmente el principio de igualdad ha supuesto una prohibición de arbitrariedad. Dicha arbitrariedad se producirá cuando, atendiendo al criterio de comparación elegido (el cual debe tener reconocido en la comunidad jurídica un valor de justicia) o la naturaleza material, existieran desigualdades que carecieran de justificación objetiva y razonable. La igualdad no supone uniformidad sino que se vulnera cuando arbitrariamente se establecen discriminaciones entre contribuyentes respecto de los cuales no media justificación objetiva de diferenciación<sup>10</sup>

Tal como manifiesta González García<sup>11</sup>, es curioso como Tribunales de distintos países, como el alemán, el italiano y el español, por nombrar algunos, abordan los mismos fundamentos para dar contenido a principios diferentes, como son el de Igualdad y el de Capacidad Contributiva. Esto es así porque la igualdad se proyecta, como no podía ser de otra manera, en el ámbito fiscal, estableciéndose como criterio central de distribución de las cargas públicas.

4 LUQUI, J. C. *La obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 1989. p. 89.

5 LEJEUNE VALCÁRCEL, E. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En: \_\_\_\_\_. *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Derechos Reunidas, 1980. p. 122.

6 SPISSO, R. *Derecho constitucional tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 325.

7 ABBAMONTE, G. *Principi di diritto finanziario*. Napoli: Liguori, 1974, p.50-51.

8 Es curioso que más tarde desapareciera de las Constituciones Francesas la alusión al principio, permitiendo afirmar que éste sólo correspondía a la igualdad ante la ley y no ante el impuesto, transformándose el concepto jurídico inicial en una noción económica de igualdad objetiva de los ciudadanos en la equidad fiscal y evolucionando de aquí a una nueva noción jurídica de **solidaridad** ante el impuesto.

9 PÉREZ DE AYALA, J. L. Las cargas públicas: principios para su distribución, *HPE*, n. 59, 1979. p. 96.

10 LASÁRTE ÁLVAREZ, J. *Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional: jurisprudencia del tribunal constitucional en materia financiera y tributaria (1981 – 1989): sentencias, autos y comentarios*. Madrid: Tecnos, 1990. P. 93-96.

11 GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Serie de conferencias en derecho tributario*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994. p. 10.

## 2. PAUTAS DEL PRINCIPIO EN EL DERECHO ARGENTINO. INTERPRETACIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

La Constitución proclama en su artículo 16: “La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento; No hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos los habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”.

Al emplear éste artículo el término “base del impuesto y de las cargas públicas”, coloca al principio de Igualdad como estandarte rector del ámbito tributario. En palabras de Bielsa, “nuestra Constitución sigue el principio aristotélico de la igualdad, que consiste en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales”<sup>12</sup>.

En el plano tributario, la población, entendida como el conjunto de ciudadanos, juega un rol vital en la recaudación de los recursos del Estado. La igualdad del art. 16 constitucional se manifiesta en este ámbito en el respeto de la capacidad contributiva (aptitud del ciudadano para contribuir al sostenimiento del gasto público en función de su patrimonio y sus necesidades) aplicable de manera perfecta a los impuestos y en el desarrollo del beneficio<sup>13</sup> en las tasas (criterio de proporcionalidad entre el servicio recibido y el costo resultante) y contribuciones de mejoras (proporcionalidad entre el monto exigido por la obra realizada y el aumento del valor inmobiliario o la calidad de vida).

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado: “El texto de tal disposición, inspirada por la conciencia democrática de sus autores, que abominan toda primacía ilegítima que no admite prerrogativas de sangre ni de nacimiento, que suprime los títulos de nobleza y los fueros personales, para declarar enseguida, que todos los habitantes son iguales ante la ley, demuestra con toda evidencia cual es el alto propósito que la domina: el derecho de todos a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de los que se les concede a otros en iguales circunstancias (“Fallos”: 16:118; 101:401). No es, pues, la nivelación absoluta de los hombres lo que se ha proclamado, aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección, en lo posible, de las desigualdades naturales”<sup>14</sup>. Por lo tanto, la igualdad de tratamiento, tiene relevancia en tanto y en cuanto el régimen tributario en general y cada tributo en particular se apliquen atendiendo a las capacidades contributivas de las personas.

Todos los ciudadanos tenemos la obligación de aportar con nuestros recursos al sostenimiento de los gastos públicos, y el estado tiene la obligación de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales teniendo como premisa básica la riqueza y las necesidades de cada ciudadano.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación desde antiguo viene sosteniendo que no son iguales las cosas diferente, trátense de objetos o de industrias de distinta clase, y, por lo tanto, para que el principio de igualdad en el impuesto y en las cargas públicas sea una realidad no debe ni puede referirse sino a cosas iguales y del mismo género, que constituya la igualdad de la cual habla la disposición indicada. Un ejemplo de la posición adoptada por nuestro máximo Tribunal lo constituye la sentencia dictada en la causa “Cía. Unión Telefónica del Río de la Plata c. Municipalidad de Rosario”, sentencia de 15 de Septiembre de 1903<sup>15</sup>, cuando considera que no es violatorio de la garantía de igualdad el impuesto a las patentes aplicado por la Municipalidad de Rosario a las compañías telefónicas y no a otras industrias.

12 BIELSA, R. *Estudios de derecho público: derecho fiscal*. Buenos Aires: Depalma, 1951. p. 148.

13 La Teoría del Beneficio establece que debemos pagar los servicios públicos en relación de lo que recibimos, y fue acuñada indudablemente por las Haciendas Locales en lo referente a Tasas y Contribuciones Especiales o de Mejoras. Para Grizioti la capacidad de pago es la causa última del deber de pagar el tributo, en cuanto manifestación indirecta de la causa primera, que es la participación del contribuyente en los beneficios derivados de los servicios públicos. 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. Milán: Giuffrè, 1953. p. 300-301.

14 “Fallos”: 151: 359 (“Don Eugenio Díaz Vélez c. Provincia de Buenos Aires”, sentencia de 20 de junio de 1928).

15 “Fallos”: 98: 70.

Pese a que esta antigua postura de la Corte se mantiene, con algunos matices, hasta hoy, puede afirmarse que los primeros fallos en 1863 hasta el año 1923, fecha en que se dictó el fallo “Unanué c. Municipalidad de la Capital”<sup>16</sup>, “corresponden a una etapa caracterizada por la falta de criterio para medir la igualdad ante el impuesto y las cargas públicas, porque, afirmar que se debe dar igual trato fiscal en igualdad de circunstancias nada dice del criterio utilizado para medir la igualdad de circunstancias; no se identifica el criterio de comparación aplicable en el juicio de igualdad.

Esta falta de justificación permite considerar compatible con el principio del artículo 16 CNA cualquier clasificación o categoría de contribuyentes creada por el legislador siempre que, dentro de su categoría, los individuos sean tratados igualmente. Por poner un caso límite, mediante la implementación de esta lógica podría considerarse acorde con el principio de Igualdad un impuesto sobre automóviles de color verde, siempre que dentro de esta categoría fueran tratados igualmente”<sup>17</sup>. Complementando la idea podemos mencionar que la historia es rica en este tipo de ejemplos, como ocurrió en México en el tiempo del liderato de Antonio de Padua María Severino López de Santa Anna y Pérez de Lebrón, más conocido como el General Antonio López de Santa Anna, en donde existían tributos a las ventanas y a la posesión de perros<sup>18</sup>.

A pesar de que el principio de Capacidad Contributiva como fundamento y medida de la imposición daría luz para solucionar estos problemas (puesto que lo que deben gravarse son exclusivamente manifestaciones de riqueza), otros criterios fueron también utilizados para complementar y entender el principio de Igualdad en nuestro país.

La importancia del caso Unanué<sup>19</sup> se manifiesta en el esfuerzo de la Corte en buscar un motivo **razonable** o una **razón substancial** para comparar situaciones y establecer la razonabilidad de las clasificaciones frente a la exigencia de la igualdad ante el impuesto y las cargas públicas<sup>20</sup>, habiendo podido resolver, como era hasta entonces su criterio, limitándose a declarar que los Stud eran tratados igualmente frente al impuesto.

En este sentido, la existencia de un MOTIVO RAZONABLE es suficiente para que la distinción legislativa no vulnere el principio de Igualdad<sup>21</sup>, así, con posterioridad al fallo anteriormente mencionado, la Corte en forma reiterada ha establecido que “la garantía del artículo 16 CNA no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable”<sup>22</sup>.

Así pues, desde el caso “Unanué c. Municipalidad de la Capital”, son numerosos los casos de aplicación del criterio de razonabilidad en la formación de categorías y en la elección del *principium divisionis*<sup>23</sup>, nos

16 “Fallos”: 138:313 (“Don Ignacio Unanué c. Municipalidad de la Capital”, sentencia de 20 de Agosto de 1923).

17 GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F. *El principio de capacidad contributiva: estudio en Italia, España y Argentina*. Tesis (Doctoral)-Universidad de Salamanca, Salamanca, 2002. p. 269-270. En el mismo sentido se puede consultar su obra *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el Derecho Argentino*. Buenos Aires: Abaco, 2004.

18 Ciertamente atentatorios contra la capacidad contributiva como fundamento de la imposición. Remitimos al lector a la relación que debe necesariamente existir entre Igualdad y Capacidad Contributiva, en sus dos vertientes, como fundamento y medida de la imposición.

19 En este caso una Ordenanza Municipal establecía una tasa o derecho de inscripción, licencia, análisis e inspección sobre locales que alojen caballos de carrera – stud. Los actores alegaron la vulneración del principio de igualdad porque la tasa se graduó de manera diferente cuando se trató de locales que alojaban caballos de carrera, que cuando se trataba de caballerizas que silaban caballos de coches. La Corte, en este sentido, se expresó de la siguiente manera: “(...) cuando un impuesto es establecido sobre ciertas clases de bienes o de personas debe existir alguna base razonable para las clasificaciones adoptadas, por lo que debe existir una razón substancial de peso para que cierto grupo de personas o propiedades sean catalogados en grupos distintos (...) el valor de los animales que alojen, etc.”. De esta manera se hizo del Stud una categoría especial dentro del género caballerizas. “Fallos”: 138:313 (“Don Ignacio Unanué c. Municipalidad de la Capital”, sentencia de 20 de Agosto de 1923).

20 GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F. *El principio de capacidad contributiva: estudio en Italia, España y Argentina*. Tesis (Doctoral)-Universidad de Salamanca, Salamanca, 2002. p. 275.

21 CASÁS, J. O. *Presión fiscal e inconstitucionalidad: las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*. Buenos Aires: Depalma, 1992. p.109.

22 “Fallos”: 190: 231 (“Dolores Cobo de Macchi di Cellere c. Pcia. De Córdoba”, sentencia de 21 de Julio de 1941); “Fallos”: 210: 885 (“Petrus S.A. de minas c. Nación Argentina”, sentencia de 28 de Abril de 1948), entre otras.

23 Remitimos al lector para un estudio detallado del principio de Razonabilidad, lo cual no es objeto del presente trabajo, a otras obras especializadas en el tema, como LINARES, J. F. *Razonabilidad de las leyes: el debido proceso como garantía innominada en la*

limitaremos a comentar brevemente algunos por considerarlos los más interesantes. En el caso “Guardian Assurance”<sup>24</sup>, la Corte consideró razonable la distinción entre compañías domiciliadas en el extranjero y compañías domiciliadas en el país; rechazó la suposición de que con esa distinción se haya querido hacer un distingo entre capitales argentinos y extranjeros, vedado por la Constitución, y entendió implícitamente que es de justicia fomentar la incorporación de capitales al país gravando aquellos que no lo hacen realmente.

En el caso “Dolores Cobo”<sup>25</sup>, la Corte consideró razonable que a propiedades rurales valiosas se les aplique un impuesto progresivo no establecido a las de menor valor y a las propiedades urbanas, debido a que encontró razonable la valoración que hizo el legislador en cuanto procuró hacer justicia social con el impuesto progresivo sobre los latifundios (con cierto paralelismo al impuesto español sobre tierras infrautilizadas en Andalucía).

En el caso “Masson de Gil”<sup>26</sup> se estableció que una ordenanza impositiva municipal que impuso la misma carga para inmuebles edificados y no edificados, y sin distinguir el valor de estos últimos, resultó contraria a la regla de la Igualdad del artículo 16 CNA pues no basta que la Municipalidad de Santa Rosa haya ordenado con criterio discrecional los objetos de imposición y que dentro de cada grupo o clase de grupo los contribuyentes paguen igual impuesto para que pueda decirse que con ello se salva el principio de Igualdad. Es necesario que se funde en diferencias razonables y no de selección arbitraria (“Fallos”: 149: 417; “Fallos”: 138: 313; “Fallos”: 161: 390; entre otros), por lo que el impuesto fue declarado confiscatorio.

En el caso “Larralde y otros”<sup>27</sup>, el Alto Tribunal entendió que la aplicación del impuesto territorial a cada condómino teniendo en cuenta el valor del inmueble total y no sólo de la parte indivisa, no es contraria al régimen del Código Civil relativo al Condominio, por lo que no se viola el principio de Igualdad al no ser una decisión arbitraria.

En la causa “Severo Larroca”, la Corte analizó la cuestión desde un ángulo de Igualdad ante la Ley, consideró irrazonable (aunque no utilizó textualmente dicha expresión) la formación de una categoría impositiva única conformada por Abogados que perciben honorarios y que deben depositar el 30% de ellos a favor de la Caja Forense para ser distribuidos en su mayor parte entre los demás abogados y procuradores de la matrícula. Ello por razón de que no se da ninguna relación desde el punto de vista del origen de los fondos entre quien aporta y quien se beneficia, lo que hace más clara la inconstitucionalidad. Aquí se consideró la norma impugnada como violatoria del derecho de propiedad.

En la causa “Hermitage c. Poder Ejecutivo Nacional”, del 15 de Junio de 2010, en relación al pago del Impuesto de Ganancia Mínima Presunta, se produce un conflicto respecto de las presunciones que toma el legislador en función de los activos y la capacidad contributiva real de la empresa, por lo que la Corte establece: “En efecto, la problemática de las presunciones en materia tributaria es el resultado de la tensión de dos principios: el de justicia tributaria y el de capacidad contributiva, y es por ello, que requieren un uso inteligente, concreto y racional. Es en el supuesto de las presunciones denominadas *iuris et de iure*, en el que la cuestión adquiere su mayor dramatismo, pues hay veces que el legislador para ‘simplificar acude al resolutivo método de no admitir la prueba en contrario, cercenando la posibilidad de que el contribuyente utilice, frente a la Administración, algunos de los medios jurídicos de defensa. Que con esto se consigue seguridad jurídica es indudable; pero tal vez la aplicación del principio de capacidad contributiva se vea relegado e irrespetado por tales aseguramientos... la iniquidad de esta clase de previsión, se pondría en evidencia ante la comprobación fehaciente de que aquella renta presumida por la ley, lisa y llanamente, no ha existido” (fundamento 10 y 15).

---

Constitución Argentina. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2002.

24 “Fallos”: 150: 89 (“Guardian Assurance Company Limited c. Gobierno Nacional”, sentencia de 12 de Diciembre de 1927).

25 “Fallos”: 190:309 (“Dolores Cobo de Machi di Cellere c. Pcia. De Córdoba”, sentencia de 21 de Julio de 1941).

26 “Fallos”: 195:270 (“Malvina Mason de Gil c. Municipalidad de Santa Rosa”, sentencia de 12 de Abril de 1943).

27 “Fallos”: 243: 98 (“Lorenzo Larralde y otros”, sentencia de 2 de Marzo de 1959).

Como vemos hasta aquí, el criterio de la Razonabilidad es utilizado por el Máximo Tribunal como un elemento que coadyuva, en el caso concreto, al cumplimiento del Principio de Igualdad de tratamiento de las **capacidades contributivas** consagrado en nuestro artículo 16 CNA.

Resulta interesante, también, mencionar, que el **Tribunal Constitucional Español** señaló en la sentencia (STC) 76/1990, de 26 de abril de dicho año, en su F.J. número 10 la siguiente fórmula para entender el alcance del principio de Igualdad en función del criterio de razonabilidad:

1- No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción de la Constitución Española, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.

2- El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria y carezca de un fundamento racional.

3- 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 de acuerdo con los criterios de valor generalmente aceptados.

4- Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sea adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos y desmedidos.

Ahora bien, todo análisis de la igualdad (formal y material) en materia tributaria fue estructurado teniendo en cuenta la posición de los ciudadanos frente al tributo en un momento temporal determinado y ante circunstancias particularizadas, tal como señala Pérez de Ayala, “en realidad, sólo pueden establecerse proposiciones sobre igual o desigual aptitud refiriéndolas a las realidades económicamente grabadas por un impuesto determinado. Esto es lógico, ya que todo impuesto debe definir su hecho imponible tomando como fundamento un determinado tipo de realidades económicas que se gravan en cuanto es pago de ese impuesto específico”<sup>28</sup>.

Sin embargo, atendiendo a unas de las preguntas centrales que han marcado el desarrollo de este escrito, ¿puede aplicarse el principio de igualdad como criterio base para la planeación financiera del Estado tomando como centro la carga que deberá afrontar la población económicamente activa vigente durante dicho proceso? En definitiva, ¿puede también la igualdad ampliar y transformar su protección al ciudadano, ya no en el ámbito exclusivamente tributario sino en el ámbito financiero?, ¿o es que este principio no actúa en todas las ramas del derecho?

### 3. SU EXTENSIÓN AL ÁMBITO FINANCIERO

Claus Offe<sup>29</sup>, analiza a las sociedades capitalistas tardías como sistemas estructurados conformados por tres subsistemas interdependientes pero de forma organizada. El primer subsistema se encuentra conformado por las estructuras de socialización, que se guían por el uso de reglas normativas, el segundo subsistema se encuentra conformado por la producción de bienes y las relaciones de intercambio de la economía, y el tercer subsistema se encuentra organizado por los mecanismos de poder y coacción política administrativa

28 PÉREZ DE AYALA, J. L. Los principios de justicia en el impuesto en la constitución española. En: \_\_\_\_\_. *Fiscalidad y Constitución: consejo superior de cámaras de comercio, industria y navegación*. Madrid, 1986. p. 58.

29 OFFE, C. *Contradicciones en el Estado de Bienestar*. Madrid: Alianza Universitaria 1990.

del Estado. La planeación, ejecución y control de la economía se encuentra subordinada a la acumulación de capital privado por ser este el principal promotor de la fuerza de trabajo, los sistemas normativos y político-coercitivos se subordinan al principio organizativo dominante del intercambio, una Teoría de la Crisis de tal sociedad se puede identificar con los procesos que desafían el dominio de este principio central.

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>30</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 de manera intergeneracional?

Por nuestra parte estamos convencidos que el Estado, en una economía de escala (nacional, provincial y municipal) debe atender a la Igualdad Intergeneracional para planear de la manera más eficiente el desarrollo de un sistema financiero y tributario que garantice la menor presión fiscal para cada generación. Más aún, la adecuada planeación en el endeudamiento y en la creación o desarrollo de impuestos y cargas públicas justifican que en momentos de crisis, como, por ejemplo, la crisis financiera internacional de mediados de 2008, pueda combatirse y solventarse racionalmente entre varias generaciones de contribuyentes, con una adecuada y equitativa presión tributaria<sup>31</sup>, y no volcarse todo el peso del colapso en la generación actual.

Esto es así debido a que 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>32</sup>.

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.

A su vez, debemos traer a colación, para justificar este razonamiento, el art. 12 de la Ley 25.917 -régimen de responsabilidad fiscal- que dispone que “El producido de la venta de activos fijos de cualquier naturaleza y el endeudamiento del Gobierno nacional, de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no podrán destinarse a gastos corrientes ni generar aumentos automáticos para el ejercicio siguiente, excepto operaciones de crédito para reestructurar deuda en condiciones más favorables a ellas, el financiamiento proveniente de Organismos Multilaterales de Crédito y el proveniente de programas nacionales de financiamiento con destino a obras públicas y fines sociales. Queda expresamente establecido, que la venta de activos fijos, podrá destinarse a financiar erogaciones de capital”.

30 REZZOAGLI, B. A. y ALURRALDE, A. M. *Manual de finanzas públicas*. México: Morevallado, 2008. p. 58.

31 Las leyes tributarias y las planeaciones financieras afectan a un 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. De esta forma, para saber si una determinada medida tributaria es acorde con el principio de Igualdad, es necesario llevar a cabo una comparación entre distintos grupos de posibles obligados tributarios.

32 MIAJA FOL, M. El gasto público. En: VEGA, Santiago Fuentes (Coord.). *El gasto público: ejecución y control*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1999. Fiscales, Madrid, 1999. p. 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. p. 40-41.

Siguiendo esta línea de análisis, ante un escenario de crisis como el actual, 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. Si bien uno de los principios presupuestarios tradicionales es justamente el de la “no afectación de recursos” (los recursos no tienen una afectación específica sino que se destinan a rentas generales), resulta obvio que la recaudación tributaria es la fuente principal para cubrir los gastos públicos, tal como es el caso, 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 de la provincia o del país -según se trate-, las cuales únicamente se llevarían a cabo 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.

Así pues, la ejecución de determinadas obras públicas traerá aparejado las correspondientes amortizaciones de capital y pago de intereses por una cierta cantidad de años; **lo cual deberá preverse en los futuros ejercicios presupuestarios y atenderse con los ingresos a recaudar en aquéllos, siendo la tributación la fuente principal de toda financiación.** Ello, desde nuestro punto, derivaría, en caso de no haber una reactivación económica, en una **mayor presión fiscal** para los contribuyentes durante el período de pago de la deuda.

Sin embargo, el plazo de financiación de la obra pública no siempre se corresponde con la vida útil de la misma. En este sentido resulta injusto y atentatorio al principio de igualdad 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 igualdad intergeneracional que proponemos en un plano jurídico – financiero – institucional, refiere a la presión tributaria que se aplica a los contribuyentes intergeneracionales para solventar las inversiones públicas, a su vez, dichas inversiones implican un flujo de beneficios a través de un período significativo<sup>33</sup>. Si las inversiones aumentan el nivel de bienestar o el nivel de vida de las generaciones futuras, la igualdad intergeneracional exige que dichas generaciones carguen con los costos de aquéllas, y uno de los caminos posibles puede ser el endeudamiento<sup>34</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>35</sup>.

33 YÁÑEZ, J. Principios a considerar en la descentralización de las finanzas públicas (locales). *Revista Estudios Públicos*, Santiago de Chile, n. 45, 1992. p. 348.

34 YÁÑEZ, J. Principios a considerar en la descentralización de las finanzas públicas (locales). *Revista Estudios Públicos*, Santiago de Chile, n. 45, 1992. p. 348. 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.

35 HULTKRANTZ, L. Forestry and the bequest motive. *Journal of Environmental Economics and Management*, v. 22, 1992. p. 164-177.

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 y su bienestar depende de lo que les sea legado<sup>36</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>37</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 Igualdad 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 una medida es acorde con el principio de Igualdad, es necesario llevar a cabo una comparación entre distintos grupos de obligados tributarios”<sup>38</sup>.

#### 4. CONCLUSIONES

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 de una justificación política partidista o de temores respecto de la implementación de una planeación financiera que trascienda

36 PADILLA ROSA, E. *Equidad intergeneracional y sostenibilidad: las generaciones futuras en la evaluación de políticas y proyectos*. Barcelona: Universidad Autónoma de Barcelona, 2001. p. 21-22.

37 TRIGO REPRESAS, F. A.; LÓPEZ MESA, M. J. *Tratado de la responsabilidad Civil*. Buenos Aires: La Ley, 2004. v. 3. p. 546.

38 GARCÍA FRÍAS, A. Influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en el IRPF. *Cuadernos Jurídicos*, n. 44, 1996. p. 36.

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>39</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).

¿Porque se debe considerar al principio de igualdad **sólo, o exclusivamente**, en el marco de un ejercicio fiscal o del devengo efectivo de un impuesto? ¿Porque 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? No parece justo recargar sobre la población actual el costo, por ejemplo, de una obra que va a favorecer contribuyentes futuros tanto o más que los presentes.

El trato dispensado al sector poblacional considerado contribuyente activo en la actualidad es injusto y quiebra el principio de igualdad 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 a caso concreto) que producen determinadas inversiones públicas<sup>40</sup> no son discrecionales para unos y para otros. La capacidad económica y el beneficio entendido como oportunidad de goce general, debe calcularse también intergeneracionalmente.

## REFERÊNCIAS

- ABBAMONTE, G. *Principi di diritto finanziario*. Napoli: Liguori, 1974.
- AICEGA ZUBILLAGA, J. M.: *La utilización extrafiscal del tributo y los principios de justicia tributaria*. Bilbao: Vasco, 2001.
- BIELSA, R. *Estudios de derecho público: derecho fiscal*. Buenos Aires: Depalma, 1951.
- CASÁS, J. O. *Presión fiscal e inconstitucionalidad: las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente*. Buenos Aires: Depalma, 1992.
- GARCÍA FRÍAS, A. Influencia de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán en el IRPF. *Cuadernos Jurídicos*, n. 44, 1996.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F. *El principio de capacidad contributiva: estudio en Italia, España y Argentina*. Tesis (Doctoral)-Universidad de Salamanca, Salamanca, 2002.
- GARCÍA ETCHEGOYEN, M. F. *El principio de capacidad contributiva: evolución dogmática y proyección en el Derecho Argentino*. Buenos Aires: Abaco, 2004.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. *Serie de conferencias en derecho tributario*. Buenos Aires: Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 1994.
- 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*. Milán: Giuffrè, 1953.

39 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.

40 Cuyas características escapan de la finalidad de este escrito pero que necesariamente deben fijarse en un ámbito de consenso y gestión política – administrativa para la toma de decisiones.

- HULTKRANTZ, L. Forestry and the bequest motive. *Journal of Environmental Economics and Management*, v. 22, 1992.
- LASÁRTE ÁLVAREZ, J. *Los principios de justicia tributaria según la jurisprudencia constitucional: jurisprudencia del tribunal constitucional en materia financiera y tributaria (1981 – 1989): sentencias, autos y comentarios*. Madrid: Tecnos, 1990.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En: \_\_\_\_\_. *Seis estudios sobre derecho constitucional e internacional tributario*. Madrid: Derechos Reunidas, 1980.
- LEIBHOLZ, G. *Die gleichheit vor dem gesetz. Eine studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer grundlage. Zweite, durch eine reihe ergänzender beitrage erweiterte auflage*. Munchen: Verlag C. H. Beck, 1959.
- LINARES, J. F. *Razonabilidad de las leyes: el debido proceso como garantía innominada en la Constitución Argentina*. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 2002.
- LUQUI, J. C. *La obligación tributaria*. Buenos Aires: Depalma, 1989.
- MIAJA FOL, M. El gasto público. En: VEGA, Santiago Fuentes (Coord.). *El gasto público: ejecución y control*. 2. ed. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1999.
- OFFE, C. *Contradicciones en el Estado de Bienestar*. Madrid: Alianza Universitaria, 1990.
- PADILLA ROSA, E. *Equidad intergeneracional y sostenibilidad: las generaciones futuras en la evaluación de políticas y proyectos*. Barcelona: Universidad Autónoma de Barcelona, 2001.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. Las cargas públicas: principios para su distribución, *HPE* n. 59, 1979.
- PÉREZ DE AYALA, J. L. Los principios de justicia en el impuesto en la constitución española. En: \_\_\_\_\_. *Fiscalidad y Constitución: consejo superior de cámaras de comercio, industria y navegación*. Madrid, 1986.
- REZZOAGLI, B. A. y ALURRALDE, A. M.: *Manual de finanzas públicas*, fondo editorial Morevallado, México, 2008.
- SPISSO, R. *Derecho constitucional tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- TRIGO REPRESAS, F. A.; LÓPEZ MESA, M. J. *Tratado de la responsabilidad Civil*. Buenos Aires: La Ley, 2004. v. 3.
- YÁÑEZ, J. Principios a considerar en la descentralización de las finanzas públicas (locales). *Revista Estudios Públicos*, Santiago de Chile, n. 45, 1992.

Para publicar na revista Brasileira de Políticas Públicas, acesse o endereço eletrônico [www.rbpp.uniceub.br](http://www.rbpp.uniceub.br)  
Observe as normas de publicação, para facilitar e agilizar o trabalho de edição.