

## **CAPITULO IV**

### **RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN**

En el análisis y discusión de resultados se presenta entre otros aspectos, principios, relaciones y generalizaciones obtenidas de las unidades de análisis estudiadas que midieron a la categoría Razonabilidad en materia tributaria, realizando una confrontación de estos resultados con las teorías tratadas en el estudio y sus posibles aplicaciones prácticas en el contexto donde se midieron con la finalidad de garantizar el logro de los objetivos planteados en la investigación. A continuación se presentan los resultados de la investigación siendo estos interpretados a la luz de las teorías que fundamentaron científicamente el estudio realizado.

#### **1.1. Fundamentos de la Razonabilidad en Materia Tributaria**

En la actualidad existe discusión sobre si los fundamentos constitucionales en materia tributaria son interpretados de manera razonable por los tratadistas de la materia, asimismo, la razonabilidad dentro del contexto tributario a caído en la mera discusión de estos expertos y esto se evidencia cuando un hecho o situación tributaria es sujeto a diferentes interpretaciones legales.

Sobre el particular debemos referir que, lo que nos lleva a comentar los principales elementos condicionados por la Administración Tributaria abordado en diferentes aspectos constitucionales acerca del criterio de Razonabilidad, a fin de comprender en mayor medida los alcances de dicha figura en materia tributaria, lo que persiste en el absolutismo y autoridad sobre la máxima interpretación de la ley.

Sobre el particular, define Morales (2007), la razonabilidad, es el criterio demarcatorio de la discrecionalidad frente a la arbitrariedad, ya que si la potestad discrecional consiste en elegir una opción entre un abanico de posibilidades razonables no hay potestad discrecional cuando es sólo una la solución razonable y por tanto no hay posibilidad de elección.

En este contexto, se entendería que para que un criterio sea razonable debe haber ausencia de inequidad manifiesta y que debe procurarse que los hechos mantengan coherencia, de suerte que no resulte contradictorio con la realidad. Es así que el vocablo razonable, en el ámbito del Derecho Tributario, sería una suerte de límite que asegura la procedencia de la erogación, en tanto el gasto se presenta como coherente con la realidad de la empresa.

Explican González y Melgen (2010), la razonabilidad implica un juicio de valor, aplicada a una ley, una conformidad con los principios del sentido común, igualmente, referida a parámetros de interpretación de los tratados y, por consiguiente, de la Convención de los Derechos Humanos. Siendo

razonable lo justo, lo proporcionado, lo equitativo, por oposición a lo injusto, absurdo y arbitrario, es un calificativo que tiene contenido axiológico que implica opinión pero, de alguna manera, puede emplearse jurídicamente como, de hecho, lo hacen con frecuencia los tribunales, pues toda actividad estatal debe no solamente ser válida sino razonable.

En posición a lo antes planteado, la cultura angloamericana lo razonable, la razonabilidad y, en último término, la confianza en el sentido común del hombre corriente, han sido el pilar fundamental de sus sistemas constitucionales. Más aún, la razonabilidad del hombre común ha sido uno de los fundamentos de las libertades constitucionales. Este dato es de suma importancia si se considera que es precisamente éste el ámbito tributario en el que nació, se desarrolló y consolidó el constitucionalismo en una de sus vertientes tributarista.

No obstante, en el caso venezolano esas peculiaridades se concretaron además en una Constitución codificada, con ello en cierta forma la razonabilidad está garantizada por la propia Constitución. En concreto, ello se traduce en el hecho de que la creación de normas responde a las regulaciones contenidas en la Constitución, la que no sólo crea y estructura los órganos que producen normas (el legislador y la administración), sino que además, les atribuye la competencia para producirlas, así como las formalidades y límites a los que están sujetos.

Entre estos últimos se cuentan los derechos y libertades inherentes al poder, para cuya garantía "se instituyen entre los hombres los gobiernos",

según señalaba acertadamente, es entonces que los tratadistas tributarios entendían la Constitución como una manifestación de la razón, como una forma de alcanzar un gobierno que no estuviese fundado en la arbitrariedad y la fuerza. Ello suponía, entre otras cosas, el respeto así como la protección de la justicia, de los derechos que la naturaleza confiere al ser humano, y hacía necesario transformar la Constitución CRBV (1999) en un texto escrito en el que se plasmaran expresamente las competencias que se atribuirían a los poderes públicos.

Define Rojas (2008), la razonabilidad implica que las leyes que establecen derechos y deberes, los decretos reglamentarios del poder ejecutivo deben ser acordes al espíritu de la constitución Nacional, a la que no deben contradecir, pues son el medio que debe conducir a su plena vigencia y eficacia.

En posición a los autores antes citados, la razonabilidad es un principio que limita al Derecho abusivo y arbitrario y asegura la coherencia en los actos legislativos. Es decir cualquier incorporación de una ley al ordenamiento jurídico, tiene que ser razonable en su objetivo, en los medios, y él los fines.

Para tales fine el principio de razonabilidad se demarca en distintos criterios a considerar concibiendo los fundamentos y aspectos tributarios señalados en la Carta Magna de Venezuela, entre los cuales se destacan los principios de justicia, equidad, garantía del debido proceso y legalidad. En lo referido a la justicia tributaria, la doctrina ha estudiado este principio,

llamándolo la garantía innominada de la razonabilidad. Se sostiene que la mera legalidad es insuficiente si el contenido de la actividad estatal, ya sea legislativa, ejecutiva o judicial, choca contra la razonabilidad.

Para Lara (2004), todo acto, para ser constitucionalmente válido debe ser razonable, y lo contrario implica una violación a la Constitución. Por razonabilidad en sentido estricto se entiende el fundamento de verdad o justicia. Un acto puede tener fundamento de existencia por haber sido dictado y estar vigente, fundamento de esencia por cuanto se apoya en normas jurídicas, pero solo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es equitativo, entre las bases fundamentales en materia tributaria se tiene: la justicia, la equidad, la garantía del debido proceso y la legalidad.

En posición a este hecho, la justicia tributaria atiende al principal objetivo que es proteger los intereses del particular y mantener sus derechos a través de principios y procedimientos legales, salvaguardar el bienestar de su patrimonio haciendo uso de recursos y garantías cuando pudieran verse afectados por actos tributarios ilegales, en este sentido, la razonabilidad en el contexto de justicia tributaria busca resolver de manera satisfactoria problemas de índole legal basados en el juicio razonable de expertos en el área.

Esta situación coincide con lo expuesto por Matos (2008), el principio de justicia tributaria asegura la vida del Estado, pero no asegura la vida del individuo, es decir, pagar tributos, a costa de cualquier medio no es algo que esta dentro de lo conveniente para la sociedad, resulta que si se tiene la

obligación de dar tributos, el Estado tiene la obligación de distribuir en forma correcta los tributos aportados por los contribuyentes. Eso debería suponer que en cuanto el Estado deja de hacer uso adecuado y correcto de los tributos, para los fines que fueron generados, entonces el ciudadano se vería liberado de la tributación.

Confrontando la idea expuesta por, Sánchez (2006), la mayor parte de la doctrina admite que la justicia del sistema tributario se mide tomando en consideración, de manera unitaria, el grado de cumplimiento normativo del conjunto de los principios consagrados en el texto constitucional, cuya primacía ordenadora está fuera de toda duda. La justicia tributaria se realiza cuando la norma jurídica es aplicada correctamente, por cuanto la justicia en este sentido, ya sea legal u objetiva, consiste en la recta aplicación de las normas que integran un determinado derecho positivo.

Es entonces que, el carácter progresivo de los impuestos dotan al sistema fiscal de flexibilidad e instrumento estabilizador en la política de redistribución de la renta y, a través de esta política, el contribuir eficazmente a sostener la demanda y, por tanto, el ritmo de la actividad económica. Naturalmente ni la política de distribución de rentas ni el principio de capacidad económica se basan única y exclusivamente en consideraciones de tipo económico.

También se ha de contar con otros razonamientos de carácter político, ético jurídico, etc. que regulan la vida de cada comunidad . Un estado de derecho, cuyos principios fundamentales, se hayan recogidos en textos

constitucionales, debe recoger entre estos y en un primer orden los principios de reparto de la carga tributaria.

La investigadora opina, que la razonabilidad en juicio a la justicia tributaria en Venezuela, se trata de ser justo en la distribución de la carga tributaria en la sociedad, de acuerdo a la capacidad tributaria, para tributar, de cada persona, atendiendo a que todos deben tributar, pero no de cualquier manera, sino de acuerdo a ciertas condiciones, a sus condiciones contributivas, y de acuerdo a su capacidad de generar, poseer, tener riqueza, patrimonio, entre otros.

En este sentido, hablar del principio de justicia implica, pues, que la carga tributaria debe ser distribuida en forma equitativa. Para ello se han creado divisiones de los tributos, que regulan o intentan regular este tipo de equilibrio pretendido. La clasificación es, como se sabe, impuestos, contribuciones y tasas; tributos que en sí ya están determinando, de alguna forma, la capacidad contributiva de la persona.

Por otro lado, en lo que respecta a la equidad, Sanchez (2006), explica que un impuesto debe ser justo. El principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique. Además equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible.

Con respecto a la equidad, la razonabilidad vincula sus preceptos en función a que un tributo no es justo en tanto no sea constitucional. Por lo que en esta garantía, donde se articula y sintetiza a todos los demás principios

constitucionales. Un tributo va a ser justo cuando considera las garantías de: legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad e irretroactividad.

En Venezuela, la equidad se ha visto cuestionada, puesto a los cambios política que inhiben a los hechos que atenta al patrimonio del ciudadano, en este sentido, cuando se habla de equidad se habla de justicia, mas sin embargo, las situaciones latente con la economía han sido estimulo de evasiones, alusiones fiscales entre otros, que constituyen hechos fraudulentos por parte del sujeto pasivo.

Para Moya (2006), la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

En función a lo antes planteado, el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

De igual manera, ciertos beneficios tributarios a favor de personas que integran comunidades que hayan sido víctimas de una catástrofe natural, una



exención en el pago del impuesto de renta, no parece exagerada porque facilita la integración social de estas personas y la recuperación de la zona afectada por el desastre. Por su parte, un beneficio consistente en condonar las deudas tributarias de los contribuyentes morosos es inequitativo porque premia a quienes no han cumplido con sus obligaciones en perjuicio de quienes sí lo han hecho.

Agrega Villegas (2002), la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos. Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida.

En posición a lo expuesto a los autores señalados, la equidad en función a la razonabilidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

De esta forma, el hecho razonable en este principio radica en la exigencia de que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de

soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal.

La investigadora opina, que la razonabilidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho, los tributos deben ocasionar un mínimo sacrificios a los contribuyente y distribuirse equitativamente entre los ciudadanos según su aptitud de prestación patrimonial.

Por lo tanto, el sistema debe ser lo mas sencillo posible, para que produzca convicción a los contribuyentes con respecto al modo de pago así como la fecha de su realización, entre otros, todo esto debe provenir de normas claras dentro del marco constitucional, imponiendo el criterio razonable considerando entre otros aspecto la proporciones y casos particulares, además el pago debe resultar cómodo en cuanto al tiempo en el que el contribuyente se encuentre en mejores condiciones económicas.

En este sentido, sigue explicando Villegas (2002), la equidad del sistema tributario “es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no

consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

Cuando se habla de garantía del debido proceso, Villegas (2002), explica que de acuerdo a lo establecido por la Constitución y los Pactos Internacionales, se puede establecer el siguiente contenido de la garantía del debido proceso: a) derecho a la defensa, b) derecho al juez natural, c) garantía de presunción de inocencia, d) derecho a ser asistido por un traductor o intérprete, e) derecho a un proceso público, f) derecho a la conclusión del proceso dentro de un plazo razonable, entre otro particular.

Comenta Sánchez (2006), el debido proceso es un principio legal por el cual el gobierno debe respetar todos los derechos legales que posee una persona según la ley. El debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitirle tener oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez.

En posición a lo expuestos por Villegas (2002) y Sánchez (2006), el debido proceso establece que el gobierno está subordinado a las leyes del país que protegen a las personas del estado. Cuando el gobierno daña a una persona sin seguir exactamente el curso de la ley incurre en una violación del debido proceso lo que incumple el mandato de la ley.

En este sentido, la razonabilidad en materia tributarias esta relacionada con el principio garantía del debido proceso, donde se ha interpretado como

un límite a las leyes, los procedimientos legales por lo que los jueces, no los legisladores, deben definir y garantizar los principios fundamentales de la imparcialidad, justicia y libertad.

La investigadora opina, que esta interpretación resulta controvertida, y es análoga al concepto de justicia natural y a la justicia de procedimiento usada en otras jurisdicciones. Esta interpretación del proceso debido se expresa a veces como que un mandato del gobierno no debe ser parcial con la gente y no debe abusar físicamente de ellos.

Asimismo, la preocupación por los derechos de los contribuyentes frente a la administración en el marco de la gestión administrativa de los tributos, se encuentra aún en proceso de formación en nuestro país. Anteriormente indica que una vez que se ha consolidado la misión del organismo encargado de gestionar los tributos internos orientada al aumento del volumen de las recaudaciones, surge en los administrados la preocupación respecto a la consolidación del ejercicio pleno de sus derechos en sus relaciones con el órgano gestor de los tributos.

Es decir que en esta fase la relación entre el Estado y los administrados es desigual, el Estado se encuentra en una situación de superioridad frente a los particulares. A pesar de la superioridad estatal derivada de la soberanía, esa potestad no es arbitraria, debido a que facultad de crear tributos se encuentra autolimitada por una serie de principios.

Una vez creados los tributos, comienza una segunda etapa, en la que se desarrolla la relación jurídico tributaria, que es un modo de explicar al

conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los particulares, con ocasión de la aplicación de los tributos.

Cabe destacar, que ateriendo a la razonabilidad el Estado en esta fase, ya no se encuentra en una situación de superioridad frente a los administrados; es una fase en la que los derechos y obligaciones entre la administración y los administrados son mutuos, se puede afirmar que cesa la superioridad Estatal derivada de la soberanía que le permite al Estado imponer contribuciones para pasar a una relación de aplicación de los tributos ya creados por ese poder soberano, relación de igualdad entre las partes.

Abarcando los aspectos tratados, es entonces que el debido proceso y la razonabilidad tributaria, es entendida como el conjunto de etapas formales secuenciadas e imprescindibles realizadas dentro un proceso por los sujetos procesales cumpliendo los requisitos prescritos en la Constitución (CRBV) (1999), con el objetivo de que los derechos subjetivos de la parte denunciada, acusada, imputada, procesada no corran el riesgo de ser desconocidos; y también obtener de los órganos judiciales un proceso justo, pronto y transparente.

Por último, con respecto a la legalidad, en materia de razonabilidad el principio de legalidad es fundamental para su comprensión, ya que Según Garay (2009), el principio de legalidad, es también conocido como principio de reserva legal de la tributación es la regla que constituye la garantía en el derecho constitucional, ya que requiere que todo tributo sea sancionado por

una Ley, Este principio se encuentra consagrado en el Artículo 317 de la carta fundamental (1999) en los siguientes términos:

No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las Leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Del mismo modo, se deriva que este principio limita los posibles abusos de la administración pública en contra de los tributantes, cosa que están impuestos en dicho instrumento jurídico las características y los requerimientos mínimos que se deben cubrir para cumplir con las cargas tributarias en materia impositiva.

Explica Villegas (2002), sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley se puede definir todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, esto es, el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos, asimismo, para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo.

Interpretando lo expuesto por Villegas (2002), el significado del principio de legalidad se expresa en que los actos que emanan de la administración deben fundarse en una norma de carácter general que los autorice, el principio significa que no existe espacio para la arbitrariedad en las actuaciones de la administración puesto que sus actos deben ceñirse al marco establecido por la ley.

En este sentido, la legalidad en materia de razonabilidad, se formula en dos versiones diferentes en la administración que significa que la administración puede emanar libremente actos administrativos en cualquier materia que no esté prohibida por la norma general y otro en donde la administración sólo puede actuar en materias para las que cuenta con autorización específica de la ley, es decir, todo acto administrativo debe tener amparo de una norma general que autorice su emanación.

En opinión de la investigadora, el principio de legalidad cuando se atiende a la razonabilidad se deriva de una garantía que opera a favor de los ciudadanos considera que su efecto consiste en limitar las actuaciones de la administración y las posibles arbitrariedades que pueden derivarse del ejercicio de sus funciones. En virtud de este principio el ciudadano se encuentra protegido en sus relaciones con la administración tributaria

Para Moya (2006), el principio de legalidad es una consecuencia del principio más general de seguridad jurídica, por el cual toda decisión estatal debe basarse en las leyes y no en la voluntad arbitraria de los funcionarios gubernamentales. Es un principio fundamental en los estados democráticos basado a su vez en la división de poderes, siendo la sanción de leyes facultad del Poder Legislativo.

Explica Vera (2006), el principio de legalidad en materia tributaria, el hecho imponible, los sujetos pasivos de la obligación, las exenciones y las sanciones deberán estar definidas por ley, de acuerdo a la máxima “*nullum tributum sine legem*” equivalente al “*nullum crimen nulla poena sine lege*”. En

otras palabras, el principio de legalidad queda enmarcado dentro de los parámetros del Derecho Tributario.

Atribuyendo los aspectos tratados anteriormente, se infiere que la razonabilidad y el principio de legalidad constituye entonces el sustento jurídico de los tributos y es a través del mismo que se regula la denominada potestad o poder tributario del Estado o sea la facultad o posibilidad jurídica del Estado de establecer obligaciones tributarias o de eximir de ellas a personas que se hallan en su Jurisdicción (Arsuaga, 2002).

En ese orden de ideas, se ha de interpretar que el Criterio de Razonabilidad es aquél que exige una equidad manifiesta que procura que los hechos mantengan coherencia con el gasto, de suerte que las erogaciones no resulten contradictorias con la realidad, constituyendo así un límite a la procedibilidad del mismo.

Por tales consideraciones, se puede inferir que el Criterio de Razonabilidad no debe entenderse como una regla matemática rígida que establece un quantum específico, sino que debe ser analizada en cada caso concreto, para lo cual será de suma utilidad tener en consideración los parámetros a que se fundamenta, tal es el caso de la justicia, la equidad, la garantía del debido proceso y la legalidad, a los cuales se ha referido.

En este sentido, la razonabilidad subsiste en Venezuela como un criterio generalizado en los principios tributario, fundamentado por la Carta Magna y las leyes que se deriven de esta en materia tributaria, mas no como un precepto distinto a los demás principios a fin de garantizar el debido proceso



de los actos tributarios así como también, la consistencia y equidad de los mismos, cabe destacar, que la razonabilidad, esta tipificada dentro de la Constitución mas no dentro del marco jurídico de las leyes tributarias.

## **2. Garantía Explícitas de la Razonabilidad en Materia Tributaria**

A manera de introducción, el análisis de las garantías explícitas de la razonabilidad no puede limitarse a un mero control de conformidad con las reglas formales o adjetivas, es necesario que también la materia que efectivamente se regula sea conforme al texto constitucional. Es por ello que es necesario un control de constitucionalidad con un sesgo sustantivo. El control sobre el contenido o la sustancia de una norma se hace teniendo en consideración la finalidad o finalidades de ésta, los medios empleados, y analizando la relación entre estos conforme con la Constitución Nacional.

Atendiendo a la razonabilidad en materia tributaria, las leyes impositivas solo son aplicables a las situaciones que la misma ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva. En este sentido, se refiere al principio de que la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia.

Es decir, explica el fenómeno señalando que las ideas básicas sobre las que se fundamenta la tributación se construyeron en un contexto social, político y económico muy diferente al existente hoy (que históricamente se

hunde en el origen mismo del constitucionalismo), dando cuenta de una muy estrecha relación entre el Estado y su contribuyente.

Este control se conoce según Brewer (2002) como garantía explícitas de la razonabilidad, dado que es una máxima del Derecho, el que las leyes deban guardar cierto grado de razonabilidad para ser conformes a la Constitución, se ha elevado esta exigencia a nivel de principio constitucional; así, en los distintos países, se suele hablar de las garantías de razonabilidad.

Entre los principios que gobiernan las garantías explícitas de la razonabilidad esta el de generalidad, el cual se expresa en el artículo 133 de la CRBV (1999), que establece: Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley lo que implica una obligación jurídica los sujetos pasivos.

En el marco del tema en estudio, la razonabilidad, este principio se orienta a que los ciudadanos sean estas personas naturales, jurídicas o con fines gubernamentales, aporten e incentiven el aparato productivo, considerando como aspectos fundamentales el gasto de la nación en el aspecto público o social. Por tanto, un sistema tributario debe abarcar íntegramente las distintas exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Vinculado con el principio de igualdad. Los tributos deben abarcar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes y no a una parte de ellas.

Por su parte Vera (2006), La generalidad tributaria es un principio del Derecho tributario que implica que no haya discriminaciones arbitrarias a la

hora de imponer los tributos, y que éstos alcancen a todos aquellos comprendidos en las mismas circunstancias. No significa que todas las personas deben pagar impuestos, ni todos en la misma proporción, sino que todos aquellos que estén comprendidos en los supuestos contemplados en la norma legal soporten la imposición sin excepciones injustas. Esto no significa que no puedan concederse legalmente exenciones o rebajas, pero por motivos fundados.

Considerando lo antes expuesto, lo anterior no debe ser confundido con la discusión relativa a si el principio de legalidad debe entenderse en sentido amplio o restringido, puesto que ley sólo establece los aspectos esenciales de la regulación de los derechos o fijación de tributos, pudiendo quedar el resto de la regulación en manos de la potestad reglamentaria.

Al respecto, se estimo que el principio de legalidad debe entenderse en sentido amplio, pues es claro en disponer que la regulación o limitación (restricción) de derechos sólo puede hacerse por ley y en los casos que la misma Constitución lo autorice, y la tributación es una limitación al derecho de propiedad.

Además la interpretación constitucional debe hacerse a favor de la libertad, pues precisamente debe interpretarse de manera amplia la norma que establece derechos restrictivamente, pues la razonabilidad entra en un papel crucial para el Estado quien establece las normas constitucionales de manera armónica, sistemática y finalista, conforme a los derechos fundamentales así como los principios tributarios, dejando a juicio y razonamiento del legislador la interpretación de la misma.

En el mismo sentido se ha insistido que corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes. Un criterio reductor lleva el riesgo de la discrecionalidad administrativa y podría afectar garantías constitucionales como la igualdad ante la ley y la libertad de trabajo y empresarial.

No obstante dichas consideraciones, para otros autores la generalidad es un principio autónomo de la tributación y se señala que consiste en que la ley sea una disposición abstracta e impersonal, que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista. La ley tributaria debe tener aplicación respecto de todos los contribuyentes que se encuentren en la situación prevista por la ley, de modo tal que los tributos sean pagados por todos aquellos que se encuentren en la situación objetiva contemplada en la ley.

En este sentido, la razonabilidad abarca las exenciones que constituyen una excepción a la generalidad e igualdad, y se encuentra expresamente consagrada en la Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, la posibilidad de establecerlas, sólo a través de leyes de iniciativa exclusiva por ley emanada de la Asamblea Nacional.

En este mismo orden, pues establecerla no importa quebrantamiento de la garantía de igualdad tributaria, pues si esta corresponde a motivaciones que no sean discriminatorias, fundamentándose en circunstancias de orden económico, social o político razonablemente arregladas por el órgano

legislativo y con el propósito de lograr efectiva justicia social o de fomentar el desarrollo de regiones o actividades determinadas.

Figuroa (2003) explicando la garantía de la generalidad señala que la ley tributaria ha de tener aplicación sobre todos los contribuyentes que se encuentren en las circunstancias contempladas por el legislador al establecer la regla de Derecho, de modo tal que los impuestos los paguen todos aquellos que están en la situación objetiva contemplada en la ley.

En posición a este planteamiento, considera muy criticable esta forma de enfocar el principio de generalidad. Asimismo, la doctrina extranjera la explica de un modo muy distinto a como se la ha recepcionado e interpretado en Venezuela. De la manera como la doctrina nacional entiende el principio de generalidad, carece de todo efecto garantístico, el cual precisamente el derecho a la igualdad tiene, y constituye una mera tautología (expresa sólo que la ley debe aplicarse).

Por otro lado, Vera (2006), la razonabilidad tributaria, también hace hincapié al principio de igualdad: El principio simboliza que la ley tiene que dar un tratamiento igual a todos los contribuyentes, que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea que los legisladores deben cuidar que se de un tratamiento igualitario a los contribuyentes.

Asimismo, la carta magna consagra que la ley, podrá autorizar que determinados tributos puedan estar afectados a fines propios de la defensa nacional. Asimismo, podrá autorizar que los que gravan actividades o bienes que tengan una clara identificación regional o local puedan ser aplicados, dentro de los marcos que la misma ley señale, por las autoridades regionales

o comunales para el financiamiento de obras de desarrollo, asimismo es razonable tipificar la no discriminación es relacional, esto es no se analiza individualmente sino en comparación. Requiere tener un punto de comparación.

Asimismo, la ley garantizara las condiciones jurídicas y administrativas para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva; adoptara medidas positivas a favor de personas o grupos que puedan ser discriminados, marginados o vulnerables; protegerá especialmente a aquellas personas que por alguna de las condiciones antes especificadas.

Plantea Garay (2003), el principio de igualdad se identifica con el de la capacidad contributiva, ya que observa todos los valores sobresalientes para la actividad del estado, que corresponden a los fines y deseos de la política fiscal. La igualdad es la base del impuesto. No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes.

Es entonces, que en materia de razonabilidad dentro del gran principio de la igualdad constituye un derecho fundamental en cuanto todas las personas tienen igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley. En nuestro caso, pudiendo distinguir la igualdad ante la ley, lo que en materia tributaria se relaciona con el carácter general de los tributos (principio de generalidad, todos deben contribuir conforme su capacidad contributiva, según entiendo); principio de igualdad ante la ley tributaria.

Así como también, igualdad ante la justicia o en la aplicación de la ley (que debe verse en el apartado dedicado a las garantías jurisdiccionales, que

se relacionan con el principio del debido proceso en cuanto establece que Fisco y Contribuyente se encuentran en la misma situación jurídica, sometidos a la misma ley, a la misma jurisdicción, todo lo cual no se logra concretar sino muy parcialmente de acuerdo todos los días comprueban quienes se enfrenta a nuestro sistema del contencioso tributario) y la prohibición de las discriminaciones arbitrarias (lo que en la moderna doctrina, aun no recepcionada por los tributaristas, se denomina interdicción de la arbitrariedad).

Explica Villegas (2002), la igualdad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

Hay que destacar que algunos tributaristas consideran que este principio no sólo informa esta materia sino que es un pilar fundamental del Estado democrático. De ahí se puede deducir la génesis de la comprensión del principio democrático como eje fundamental de la estructura del Estado.

Para Moya (1999), La igualdad por la Ley deviene de la aplicación del principio de justicia y se resume muy bien en aquel viejo axioma y en forma del Derecho de tratar igual a quienes son iguales y en forma desigual a los casos desiguales, pues nada hay más injusto que tratar a todos los casos por igual.

La doctrina tributarista nacional expresa que este principio no se refiere a una igualdad en términos numéricos, sino que se trata de asegurar el mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en análogas situaciones. Ello no obsta a la formación de categorías por parte del legislador a fin de distribuir la carga impositiva entre los contribuyentes de acuerdo a criterios tales como capacidad contributiva, origen de las rentas, beneficio del contribuyente, u otro.

Por su parte, Bravo (2008), El principio de igualdad es un límite que prescribe que la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes.

Por tanto, en lo referido a la razonabilidad, el principio bajo mención supone 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 o carezca de fundamento racional.

En este principio se conjugan dos términos que en apariencia son contradictorios, el de la igualdad y la no discriminación arbitraria, dado a que el legislador se ve en la necesidad de discriminar entre distintas situaciones, con el fin de velar que las personas soporten un mismo tratamiento tributario, con relación a su poder contributivo o capacidad económica (de ahí que los impuestos proporcionales y progresivos sean constitucionales).



Ahora bien, estas diferencias, son consustanciales a la igualdad, ya que atendiendo a la razonabilidad, no pueden, en modo alguno ser arbitrarias, ya que en el evento que lo sean adolecerían de inconstitucionalidad, por violación a la ley. El constituyente refuerza la garantía de igualdad al inhibir a los órganos del Estado a realizar diferencias arbitrarias en la aplicación de las normas, como fluye de lo dispuesto en la carta magna.

La jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional ha recogido tradicionalmente la idea de que la razonabilidad es un elemento implícito del principio de igualdad, y que por ende las diferenciaciones que fijen los poderes públicos deben ser razonables. Pero además, en la doctrina nacional, Bravo (2008) ha señalado con razón que la verificación de la razonabilidad forma parte de lo que él denomina "el juicio de igualdad". Dicha verificación conlleva a su vez la del examen de proporcionalidad de la actuación pública:

En términos generales, la igualdad jurídica se traduce en la imposibilidad de establecer diferencias entre iguales, cuestión que nuestra Carta Fundamental consagra expresamente. Esta norma importa una opción del constituyente a fin de que todos los que se encuentran en una misma categoría, situación o circunstancia, sean tratados de manera similar por la norma legal, sin que existan entre ellos privilegios o discriminaciones arbitrarias.

Por ello, se violaría la igualdad ante la ley siempre que se excluya a determinados individuos de una situación jurídica concreta en razón de su

calidad personal. Pero no se infringe esta igualdad cuando el legislador describe genéricamente situaciones que colocan a ciertas personas en una posición jurídica distinta respecto de otras.

En este sentido, lo que se regula por medio de la igualdad no es la imposibilidad de establecer diferencias, pues sólo no se permiten aquellas que tienen su fundamento en meros caprichos o arbitrariedades del legislador o de la autoridad. Así, el principio de igualdad se manifiesta como una protección ante el ordenamiento jurídico y ante la autoridad, para que una persona no se vea afectada por diferencias irracionales y de trato que los poderes públicos dan, en especial el legislador.

Ello no implica, como ya se señaló, un tratamiento igual para todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador de relevancia jurídica; así como tampoco se prohíbe un trato distinto ante situaciones razonablemente desiguales. Lo que sí se sanciona es el establecimiento de distinciones manifiestamente irracionales. Si el legislador o la autoridad se ven enfrentados a la necesaria diferenciación, ello debe basarse en un criterio de justicia y bien común. De esta forma, todo tratamiento legal diferenciado debe contar con una fundamentación objetiva y razonable, de acuerdo con juicios de valor generalmente aceptados.

En lo que respecta a la proporcionalidad, Sánchez (2006), explica que es base conceptual de las garantías explícitas de la razonabilidad, ya que debe entenderse en el sentido de proporcionalidad en las exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Proporcionalmente al capital, a la renta y al

consumo; siendo razonable exigir que paguen más los que tienen más renta o mayor patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva.

En este sentido, ha de entender considerando el criterio de la razonabilidad que la proporcionalidad radica como la progresión aritmética a la riqueza gravada. Esto es que a mayor riqueza, mayor impuesto, de manera tal que la alícuota invariable o directamente proporcional al monto de la riqueza es la que realmente expresa un impuesto proporcional en el sentido constitucional. La proporcionalidad es un elemento necesario para ciertos tributos en lo que hace real y efectiva la garantía de la igualdad tributaria, representa una de las bases más sólidas para lograr la equidad.

Para Villegas (2002), el principio de proporcionalidad responde a la idea de evitar una utilización desmedida de las sanciones que conllevan una privación o una restricción de la libertad, para ello se limita su uso a lo imprescindible que no es otra cosa que establecerlas e imponerlas exclusivamente para proteger bienes jurídicos valiosos. Encuentra su justificación en distintos preceptos de la Constitución Nacional, lo cual configura el estatuto básico del ciudadano y, por tanto, sólo se pueden limitar en casos excepcionales. Al relacionarlo con estos hace que el Principio de proporcionalidad tenga rango constitucional, lo cual puede ser apelado en un recurso de amparo.

Es decir, que la razonabilidad conjuga un factor primordial en la proporcionalidad del tributo, donde se explica que el reparto justo de las cargas contributivas, y en este sentido la progresividad del sistema tributario

es básica, este principio se relaciona con el principio de generalidad, en cuanto éste no quiere decir que todos deben pagar tributos, sino que deben hacerlo quienes tengan capacidad contributiva, en conformidad con las leyes tributarias vigentes

Considerando que el principio de la capacidad contributiva según Garay (2003), consiste en la aptitud económica de los contribuyentes para cumplir con los deberes tributarios establecidos por la ley, para dar cobertura a las necesidades públicas.

En posición a lo anterior, se puede atender a la capacidad contributiva como una apreciación de la riqueza de los contribuyentes y de su aptitud para contribuir a los recursos del estado, lo que implica dos elementos esenciales que son la existencia de la riqueza y por el otro lado la evaluación que la administración tributaria efectuó sobre la idoneidad de los ciudadanos para contribuir con el fisco, por tanto, es razonable que el legislador atienda a determinar en función a un hecho razonable cuanto puede pagar el contribuyente.

Para Luengo (2010), La capacidad económica de un individuo viene dada por la magnitud de su riqueza, que supera el mínimo vital necesario, de forma tal que quien carece de esta capacidad, no paga impuestos, sin que por ello deje de beneficiarse con aquellos servicios que son para toda la colectividad.

Por todo ello, los tributos deben tener en cuenta la capacidad económica del sujeto que pretenden gravar, es decir, sólo se dan sobre el consumo,

gasto o rentas. Por ello, si en el cálculo de los tributos se consideran otras circunstancias distintas, el tributo será considerado inconstitucional. Actualmente, los tributos se dan más sobre la renta y gastos de los individuos y en pocas ocasiones sobre el patrimonio que se posee.

Afirma Villegas (2002), capacidad económica constituye uno de los principios constitucionales sobre los cuales debe basarse la justa distribución de las cargas públicas en la búsqueda de la equidad tributaria. Es por ello que el sistema tributario procurará estructurarse de tal manera que, por una parte, quienes tienen mayor capacidad económica tengan una participación más alta en las rentas tributarias del Estado, por tener mayor capacidad contributiva y, por la otra, que en ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente pueda exceder esa razonable capacidad, so pena de atentar contra la propiedad, confiscándola ilegalmente

Es por ello, que la razonabilidad justifica este principio, resaltando entre su contenido las distintas formas de contribuir al gasto público que se pueden dar, considerando como base los ingresos brutos que se hallan causado, cosa que es de redundar a que toma en cuenta la capacidad del contribuyente para cumplir con esta obligación.

Frente a esta disputa, y luego de estudiar la institución, surge la personal convicción de la utilidad del principio de capacidad económica con independencia de los pronunciamientos particulares de la Sala Constitucional Tributaria de Venezuela, en los cuales algunos autores pretenden ver la debilidad del principio en su funcionamiento jurídico. Más allá de la crítica

acerca de su operatividad como criterio para juzgar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de determinadas normas, su relevancia se encuentra en que genera una profunda repercusión en el debate jurídico, impacta al resto de principios materiales de la tributación (lo que por cierto ha sido recíproco).

A partir de esas reflexiones de la doctrina (basada en la norma constitucional) se ha ido produciendo una dogmática o cuerpo sistemático de ideas con importantes consecuencias jurídicas para la defensa de la posición jurídica de los contribuyentes frente al Estado en su labor de configuración del sistema tributario. Esto ya constituye un valor en sí mismo, con independencia, o no, de configurar una idea clara y plenamente operativa del principio que haya traído como directa consecuencia la expulsión de alguna norma del ordenamiento jurídico.

Además, es razonable el principio de capacidad económica ya que se concreta a través de criterios como el de progresividad tributaria en cuanto modula la presión fiscal conforme al nivel de capacidad económica de los contribuyentes; por esto último, el principio de capacidad económica constituye una manifestación del principio de solidaridad tributaria, ya que si bien todas las personas se encuentran sujetas al deber de contribuir, no a todos les afecta con la misma intensidad, o dicho de otro modo, les afecta diferenciadamente

Por último, Sánchez (2006), afirma que la razonabilidad está ligada al principio de no confiscatoriedad, teniendo más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. Y añade, que el indicado límite de la no

confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad, al que la Constitución se refiere solamente un poco después.

Considerando lo dispuesto por Sánchez (2006) y Villegas (2002), se infiere que en materia de razonabilidad el Estado debe establecer que los tributos no debe cobrarse de manera personal, es decir, ninguna persona podrá ser sometida a esclavitud o servidumbre ya que el trato con las personas y en particular con las de niños, mujeres y adolescentes en todas sus formas estará sujetas a las normas previstas en la ley.

En tal sentido se ha expresado que un tributo es confiscatorio “cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad”

La no confiscación sería, desde ese punto de vista, una reiteración del principio de justicia tributaria o, si se prefiere, una consecuencia lógica del propio principio de capacidad económica, que exige asimismo, de acuerdo con las manifestaciones del Tribunal Constitucional, no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir.

Finalmente, advierte que, en cualquier caso, en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal

efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de acudir a este principio, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.

En opinión de la investigadora, la intención del legislador fue establecer una norma que impidiera que se pudieran imponer tributos de carácter expropiatorio o confiscatorio o que impidieran el ejercicio de una actividad”. En tal sentido, el mismo tribunal señaló que “esencialmente reúnen el carácter de confiscatorios o expropiatorios aquellos que por su monto afectan el patrimonio o la renta de una persona”. Entre los factores a considerar se mencionan la capacidad de pago del contribuyente, la calificación del bien como suntuario y la afectación al libre ejercicio de una actividad económica del estado.

Agrega Villegas (2002), este límite a la potestad tributaria del Estado consiste en garantizar que éste último no tenga la posibilidad de atentar contra el derecho de propiedad. “Se refiere este principio a que, por la vía tributaria, el Estado no puede violar la garantía de inviolabilidad de la propiedad establecida en la norma pertinente.”

De esta manera, considerando lo dispuesto por Villegas (2002), la manifiesta injusticia se expresa cuando es claro y patente que se ha distribuido la carga tributaria sin razonabilidad y prudencia, beneficiando a unos y perjudicando a otros. En particular se sostiene que contraviene el texto constitucional “cuando el Estado establece un sistema impositivo por el cual se apropia de un porcentaje significativo e irrazonable del precio final de



venta, regulando de esta manera el margen de utilidad del industrial o comerciante, pues genera que en concreto sea el Estado, y no aquellos, el verdadero propietario de la actividad económica

Atendiendo al criterio de razonabilidad, la doctrina ha señalado que un tributo es confiscatorio, cuando el monto de su tasa es irrazonable, lo que ocurre cuando ocasiona un aniquilamiento del derecho de propiedad en su esencia o en cualquiera de sus atributos, esto es, cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital, renta o utilidad.

En este sentido, se identifican las garantías constitucionales con las individuales consignadas en los primeros dos artículos de la constitución y se les define como “los derechos subjetivos públicos, declarados en esas normas legales”. Conforme a este tópico se encuentra los principios que se derivan de los artículos constitucionales que señalan las garantías individuales del contribuyente.

### **3. Herramientas de Control de la Constitucionalidad de las Leyes**

En lo referido a las herramientas de control, Explica Sanchez (2006), que la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar y sancionar administrativamente las infracciones tributarias, pudiendo en virtud de dicha facultad aplicar gradualmente las mismas, sobre la base de parámetros objetivos.

Lo que debe entenderse con absoluta claridad, es que la discrecionalidad se ejerce dentro de un marco previamente reglado, lo que

de suyo excluye cualquier posibilidad de decisión arbitraria, enmarcado el actuar del ente administrativo a los principios de razonabilidad, interdicción de la arbitrariedad y buena fe.

Sigue comentando el autor, que esto depende en mucho la aplicación del principio de razonabilidad, en la calificación objetiva de las supuestas situaciones fácticas que se presentan en la administración pública. Volviendo al aspecto tributario; según lo indica el primer párrafo del artículo 165º del Código Tributario (2001), las infracciones tributarias se configuran objetivamente. Dicho precepto es mal entendido, tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, en el sentido que para la configuración de la infracción se tomarán en cuenta solamente los hechos, sin considerar la intención del sujeto infractor.

En posición a lo expuesto por Sánchez (2006), a fin de concretar el principio de supremacía constitucional, y con ello lograr el dictado de leyes respetuosas de los derechos constitucionales, es fundamental la existencia de mecanismos de control de la constitucionalidad de las leyes. En Venezuela, el principal órgano a cargo de ello es el Sala Constitucional, el cual le ha tocado algunos casos con relación a leyes tributarias, quien analice los fallos del Tribunal Constitucional podrá quedar muy insatisfecho con su actividad como órgano tutelar de los derechos fundamentales del contribuyente.

Constituye una garantía fundamental para los contribuyentes dentro de los parámetros establecidos en la ley. No obstante, no es considerada de

manera manifiesta por la mayoría de la doctrina nacional. En esta situación, tiene su expresión primera en el principio de la legalidad. Para que la máxima suprema de la certeza no sea menoscabada, existe el principio de la tutela jurisdiccional, y el de control de la constitucionalidad de la ley tributaria lo cual es razonable.

Como se ha de evidenciar, el principio de razonabilidad constituye un postulado que, en cierta medida, racionaliza la actividad sancionadora de la Administración evitando que la autoridad administrativa, desborde su actuación represiva y encauzando ésta dentro de un criterio de ponderación, medida y equilibrio, como la alternativa última de entre las que menos gravosas resulten para el administrado.

En posición de la investigadora, no se trata de competencias al margen sino derivadas de la Constitución, atribuidas a las Comunidades, las cuales radican en la potestad para establecer tributos propios; los tratados imponen determinados límites, prohibiciones y controles al poder impositivo; las bases jurídicas que inciden en el ordenamiento tributario mediante actividades de armonización de las respectivas legislaciones.

La existencia de recursos fiscales propios de diferentes sectores descentralizados le ha sido atribuida determinadas competencias en esta materia pero sin que pueda hablarse de una competencia fiscal general de la comunidad. Concatenando dicha información, se obtiene que los mecanismos de control de la constitucionalidad no son tan sólo los que la doctrina tributarista nacional ha detectado, existen otros.

En efecto, se puede ver una Justicia Constitucional Nacional, conformado por distintos órganos de la República, entre los cuales se destacan, la Administración Tributaria, la Sala Constitucional y la Contraloría General de la República, pero también una Justicia Constitucional Internacional, que es aquella constituida en el ámbito internacional o supranacional para la protección de los derechos humanos que forman parte del Sistema al cual está integrado.

Considerando lo expuesto por Amaro (2002), en lo referido a la hermenéutica, esta es vista como una herramienta de control a la inconstitucionalidad la cual permite que todo mensaje emitido en la norma pueda interpretado, y entre ellos los mandatos contenidos en las normas jurídicas; pero no es fácil lograr una correcta interpretación si no se cuentan con reglas precisas y claras, metódicas y sistemáticamente establecidas. De ello se ocupa la hermenéutica jurídica, que establece los principios elaborados doctrinaria y jurisprudencialmente, para que el intérprete pueda efectuar una adecuada interpretación de las disposiciones normativas.

En posición a lo anterior, esta herramienta sirve para darle un juicio razonable sobre el tratamiento jurídico de la ley en materia tributaria, En el estado constitucional el papel que juega la justificación de las decisiones, aquellas que favorezcan la certeza de las partes, y del sistema, tiene que ver con la negación de la arbitrariedad y de la irracionalidad, para obtener un resultado apropiado, satisfaciendo las demandas de justicia; es por ello que, las decisiones jurídicas deben ser cónsonas con el Derecho y con el ámbito

axiológico, a través del análisis, evaluación, contenido de los argumentos y las buenas razones que se puedan esgrimir.

A su vez, es importante considerar que los aportes dados por los distintos autores sobre la argumentación jurídica no pueden reducirse o circunscribirse a un aspecto en particular, así se ve que en el Derecho como argumentación planteado por Añón en sus tres dimensiones, cada una de ellas, es presupuesto de la otra, también se puede observar que la dialéctica y la retórica, que fueron planteadas brevemente, no pueden dar respuesta de manera unilateral a los problemas fácticos de relevancia jurídica dentro del Derecho.

Asimismo, la razonabilidad atiende a un hermenéutico juicio de la norma ya que en la argumentación jurídica, el interés de los actos del habla son importantes en el aspecto contextual, el cual precisa de la fuerza elocutiva, por ser el proceso comunicativo una interacción que se plantea entre hablantes, dando razones para ello, siendo su fin último el lograr algo con las palabras, entre ellas: decir cómo son las cosas, tratar de influir en la conducta del otro, o producir cambios a través de lo que emitimos.

En la argumentación jurídica, los llamados a resolver problemas jurídicos interactúan, coordinan y establecen acuerdos, adecuándose a las exigencias que hacen posible el sentido que se le da a lo expresado, así como la comprensión necesaria para que pueda captarse de manera adecuada para que éstos, sean aceptados; de esta manera, se logra validez de los enunciados proferidos, resguardando los derechos de los ciudadanos

reivindicando la importancia de justificar las decisiones con razones prácticas de calidad.

Por tanto, la hermenéutica en general es un método, técnica o ciencia que tiene como fin la interpretación de algún texto jurídico, en materia tributaria considerando el principio de razonabilidad se atiende más como un elemento de control que permite que la interpretación de la norma sea razonable en el contexto abordado.

Asimismo, la interpretación de las leyes tributarias Para Navarro (2006), es un conjunto de pasos secuenciales tendientes a un fin determinado y por otro lado tenemos que por interpretación se entiende atribuirle un sentido. La interpretación siempre va de la mano de poder comprender o entender la finalidad que se esta persiguiendo. Un método de interpretación es un criterio o conjunto de criterios o de pautas para determinar el alcance y significado de una norma.

Para Guidiline (2008) en sentido estricto, interpretar una norma, una disposición o un texto legal cualquiera significa atribuirle un sentido, otorgarle un alcance, o sea, declarar in abstracto el contenido de sus. En definitiva la interpretación intenta descubrir el verdadero pensamiento del legislador o explicar el sentido de una disposición.

El fin de utilizar métodos de interpretación es esclarecer la norma ante cuestiones controvertidas o difusas que pueden generar dificultades en la aplicación del derecho. Por otra parte, se ha sostenido que ningún método puede conducir a aumentar los supuestos de hecho ni tampoco las

exenciones, lo que es coincidente con el principio de legalidad inherente al derecho tributario.

En función a los autores Navarro (2006) y Giudiline (2008), la razón en un tratamiento que integre elementos novedosos acerca de la materia. No obstante, de incidir las normas tributarias, como se ha visto, directamente en derechos fundamentales, no se ha integrado prácticamente ningún concepto de la moderna doctrina constitucional. La doctrina tributarista nacional hace la tradicional distinción entre interpretación doctrinal e interpretación por vía de autoridad.

Se señala que la interpretación por vía de autoridad puede ser legal o auténtica, administrativa y judicial. Los entes más importantes en esta labor de interpretación de ley tributaria, son la Administración Tributaria, la Sala Constitucional. Continuando con su enfoque conservador, doctrina tributarista nacional hace únicamente referencia a la interpretación de la ley tributaria, a partir de los elementos clásicos (gramatical, lógico, histórico y sistemático).

Asimismo, la interpretación de las leyes es un elemento esencial para el control de la inconstitucionalidad, y concibe elementos de juicio razonable para establecer el significado o alcance de las normas jurídicas de los demás estándares que es posible encontrar en todo ordenamiento jurídico que no son normas, es por ello, que la razonabilidad actúa como una acción sobre la actividad que comprende a todas las normas jurídicas, y no únicamente a las normas legales que produce el órgano legislativo. De ahí que la interpretación de la ley sea una especie de interpretación jurídica.

Por tanto, no se ha señalado por doctrina tributarista nacional, es que las normas tributarias deben interpretarse conforme a la CRBV (1999), es decir, conforme al bloque de constitucionalidad, además, tomando como criterio de interpretación los derechos fundamentales de la persona humana. Ello es así en nuestro sistema constitucional, lo cual permite inferir los hechos supuestos que ha juicio razonable se ajusten a la realidad que presenta la relación jurídica entre contribuyente y el estado.

En opinión de la investigadora, en materia tributaria las prácticas judiciales, se estima como un criterio universalmente reconocido cuando se enfrentan a un recurso contencioso tributario, que hace alusión a la protección de los derechos fundamentales, los cuales algunos se declara inadmisibles por cuestiones formales.

Ello, es atentatorio del derecho a la tutela judicial efectiva, el cual es una superación de la formal manera de entender en principio de debido proceso, y ello debe considerarse como un parámetro de protección por el principio de progresividad y expansibilidad de los derechos fundamentales tributarios y de "integralidad maximizadora del sistema".

En posición a lo anterior, Brewer (2003), explica que el sistema de justicia constitucional es de carácter mixto o integral, en el sentido que combina los clásicos métodos de control de constitucionalidad de las leyes, que a pesar del tiempo transcurrido y de los esfuerzos por superarla, continua siendo un útil instrumento de clasificación: por una parte el método difuso de control de constitucionalidad de las leyes, que ha tenido con



arquetipo el sistema norteamericano, y por otra parte el método concentrado de control de la constitucionalidad de las leyes, que ha tenido como arquetipo el modelo europeo.

En este sentido, la Carta Magna como norma suprema de todo el ordenamiento jurídico y el sometimiento efectivo de todos los poderes públicos a la ley, constituyen el fundamento de todos los sistemas constitucionales modernos y representan la piedra angular de la democracia, de la protección de los derechos fundamentales y de justicia constitucional, lo que equivale al control judicial de la constitucionalidad de las leyes, así como los demás actos estatales para mantener y asegurar la supremacía constitucional.

En este sentido, cuando se habla de razonabilidad de la norma tributaria, en Venezuela se actúa en correspondencia al Tribunal Supremo de Justicia en competencia a la sala constitucional tributaria, garantizar la supremacía y efectividad de las normas así como los principios constitucionales inmersos en materia tributaria, siendo el máximo y último intérprete de la Constitución, velando por su uniforme interpretación así como su aplicación.

Asimismo, Brewer (2003) considera que la justicia constitucional es un concepto material que equivale a control judicial de la constitucionalidad de las leyes y demás actos estatales, competencia con control que ha sido ejercida en nuestro país siempre por todos los tribunales pertenecientes a

todas las jurisdicciones, es decir, por todos los órganos que ejercen el Poder Judicial.

En posición a lo expuesto por Brewer (2003), las normas del bloque de constitucionalidad pueden aplicarse de manera directa, al igual que los tratados internacionales sobre derechos humanos ratificados y vigentes, por conformar precisamente el bloque de constitucionalidad aplicando la fuente y solución que mejor proteja los derechos, lo cual es contraproducente en materia de razonabilidad, debido a que no se ajusta a ciertas interpretaciones de la norma que razonablemente pueden fallar a favor del Estado.

De acuerdo al principio de la "integralidad maximizadora del sistema"; y que conforme al principio de progresividad lleva a aplicar siempre la disposición más favorable a los derechos de las personas, por lo que siempre debe aplicarse aquel instrumento que en mejor forma garantice el derecho no importando si la mayor garantía se encuentra en la norma interna del Estado o en la norma de Derecho Internacional de los derechos humanos integrada al Derecho interno.

En opinión de la investigadora, no se manejan en la materia categorías de universal aceptación en el constitucionalismo comparado actual. Por ejemplo, no se habla de que la interpretación de la ley debe hacerse conforme a la Constitución, que la ley y las normas constitucionales deben atenuarse conforme a los derechos fundamentales, éstos, deben inferirse

conforme al bloque de constitucionalidad; que las normas constitucionales deben contener un juicio de tipo sistemático, armónico, finalista, antiformalista, dinámico, que debe buscarse su efecto útil.

Por tanto, se infiere que la justicia constitucional en Venezuela la ejercen todos los tribunales de la República, no sólo mediante el control difuso de la constitucionalidad, sino además, por otros medios, acciones o recursos previstos en la Constitución y en las leyes, como la acción de amparo constitucional, destinada a ofrecer una tutela judicial reforzada de los derechos humanos reconocidos y garantizados expresa o implícitamente en la Constitución.

En Venezuela, tanto el ordenamiento jurídico basado en la Constitución de 1961, como en la Constitución aprobada por voluntad popular, se han consagrado las dos formas de control constitucional, lo cual constituye una tendencia de avanzada en la doctrina comparada. La nueva Constitución ha asumido este sistema mixto de control constitucional pero ha dado un paso más al crear la Sala Constitucional, atribuyéndole la tarea de ser el máximo intérprete de las normas y principios constitucionales y darle carácter vinculante a sus interpretaciones.

Por tanto, la razonabilidad en materia de control, lleva a la tarea de construcción dogmática relacionada con las garantías del contribuyente es una cuestión que se torna necesaria y urgente, debido al retraso que presenta la doctrina nacional no obstante las reformas de nuestro sistema

constitucional y los avances del constitucionalismo nacional y comparado en las últimas décadas.

Asimismo, la constitucionalización del Derecho Tributario, a través del recurso de protección principalmente, y secundariamente a través del recurso de inaplicabilidad por inconstitucionalidad, acción de nulidad de Derecho Público, y los requerimientos del Tribunal Constitucional, no han sido suficientes para cambiar esta situación, más aún considerando que no tenemos en nuestro medio sino escasísimas obras de análisis jurisprudencial.

En este sentido, el Derecho Tributario debe dar cuenta del impacto que significa el gran desarrollo que el Derecho Constitucional ha experimentado en materia de garantías constitucionales y derechos fundamentales. El camino debe comenzar por la base, esto es, reestructurar el sistema de Fuentes del Derecho Tributario, integrando todos los elementos de la moderna dogmática constitucional de acuerdo hemos planteado.

Luego, modificar las reglas usadas en materia de interpretación constitucional en materia tributaria, realizar una construcción conceptual sobre nuevas bases de la Potestad Tributaria y la Obligación Tributaria, finalmente, construir un nuevo sistema de garantías del contribuyente. Pero, por último, será este resultado el que controlará todo lo avanzado, y con ello se debe revisar volviendo a ordenar las piezas de todo el sistema tributario, desde el principio, en razón de que los derechos esenciales de la persona

humana y el principio de dignidad esencial constituyen la piedra angular de todo su Derecho.

De lo señalado precedentemente puede inferirse que resulta sumamente importante el rol de la ley en materia de delimitación de los derechos. Pero por lo mismo, parece fundamental controlar que el ejercicio de sus competencias de regulación, complementación o limitación de los derechos se haga respetando los límites materiales de éstos.

En tal sentido, el control de constitucionalidad es una de las herramientas más importantes para controlar la observancia de aquellas exigencias, es función primordial de los jueces velar porque el legislador actúe de acuerdo a "los límites asignados a su autoridad". Ello importa que si hay una incompatibilidad entre los actos "de una autoridad superior y otra subordinada, de un poder original y otro derivado", debe preferirse el primero respecto del segundo.

Este control apunta no sólo a verificar que las actuaciones de los poderes públicos se ajustan formalmente a la Constitución, sino que además, a determinar si existe o no correspondencia entre el ejercicio de la potestad normativa y el fin perseguido por ésta. Esa correspondencia involucra, de una parte, que el acto normativo sea efectivamente la vía idónea para conseguir el fin, y, de otra, que las regulaciones, complementaciones o, en su caso, limitaciones al ejercicio de los derechos, sean razonables.

Ello implicará a veces verificar que exista una proporcionalidad entre la medida normativa y el fin perseguido a través de ésta. Si esto se cumple la

norma estará conforme a la Constitución, lo que ha pasado a transformarse en un auténtico principio constitucional: el principio de razonabilidad (como se le conoce en el mundo anglosajón) o de proporcionalidad (como se le conoce en Alemania y en general en Europa continental).

Así las cosas, el control de constitucionalidad implica necesariamente un juicio de razonabilidad, al punto que, ha venido a constituirse en un sinónimo de constitucionalidad, pues lo razonable es lo ajustado a la Constitución, no tanto a la letra como a su espíritu, y lo irrazonable es lo que conculca la Constitución, lo inconstitucional.

#### **4. Razonabilidad en Materia Sancionatoria**

La cuestión de los fundamentos y fines de la tributación constituye un tema no pacífico dentro de la doctrina. Por tanto cuando se habla de razonabilidad se plantea en otra postura, y señala que la potestad tributaria del Estado está restringida únicamente a la obtención de los recursos necesarios para la concreción de la misión estatal, debiendo realizarla respetando los derechos fundamentales de las personas.

Así, es inconstitucional constituyéndose una desviación de poder utilizar los instrumentos tributarios para la obtención de un fin diverso de los autorizados por la Carta Magna o para establecer un sistema socioeconómico contrario al estatuido en la Ley Fundamental. Esto es tal, ya que la irrupción del Estado en la vida individual así como social está regulada en la propia Carta Fundamental derivándose de los principios generales que

ésta contempla, de las normas específicas relativas al Orden Público Económico como del respeto que debe otorgarse a los derechos fundamentales.

Considerando lo expuesto por Carruitero (2008), que los principios de la potestad sancionadora administrativa tributaria tienen base en los principios del Derecho Penal, y como tal basta recurrir a ellos para resolver los problemas que se puedan presentar. En dicha medida, ambos gozan de una identidad de sustancia y de materia, compartiendo su estructura y sus principios; en dicha medida la composición del derecho administrativo sancionador se apoya en los principios y las bases funcionales del Derecho Penal.

Interpretando lo anterior, es razonable la predeterminación de los tributos implica que corresponde a esos órganos fijar sus elementos, por lo que debe indicar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables así como también, las tarifas -salvo autorización respecto de tasas y contribuciones.

Por tanto, las entidades territoriales a través de sus órganos de elección popular, pueden establecer gravámenes siempre y cuando respeten el marco establecido por la disposición de rango legal. De tal manera que corresponde a la Ley, la creación de los tributos, para que a partir de ella, ejerzan su poder de imposición, las Asambleas y Concejos.

Por su parte, Sánchez (2006), explica que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se inspira por una serie de principios como el de

legalidad material, irretroactividad, tipicidad, y proporcionalidad; los que al mismo tiempo son un límite a dicha potestad.

Cuando se establece que dichos principios son un límite se debe entender que el ejercicio de la potestad sancionadora no implica que los destinatarios de las sanciones se encuentren desprotegidos o que no apliquen las garantías constitucionales generales, tales como el debido proceso o el derecho de igualdad, sino todo lo contrario, que de manera permanente puede hacer uso de ellas aún cuando no se circunscriban de manera estricta al ámbito derecho penal.

En posición a lo expuesto por Carruitero (2008) y Sánchez (2006), el régimen sancionatorio tributario debe ceñirse a lo previsto en la Ley por ser de naturaleza sustancial norma sancionatoria, es de carácter sustancial y por tanto de reserva del legislador, asimismo, debe fijar las conductas sancionables, las bases, las tarifas, las cuantías y la autoridad competente por esto, la norma sustancial Tiene este carácter las que establecen sanciones tributarias.

En lo referido a los fines perseguido, Granados (2005), el ilícito tributario es la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento podrá ser retribuido con sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario.

En función a lo anterior, con base en similares parámetros, la Ley debe



consagrar el marco sancionatorio aplicable por la vulneración o incumplimiento de obligaciones tributarias tanto de índole sustancial como de carácter formal impuestas a los asociados. Sobre el principio de legalidad que rige en el ámbito sancionatorio tributario, la Sala Constitucional ha precisado que la consagración normativa previa de conductas sancionables en materia tributaria, recibe idéntico tratamiento jurídico al impositivo y debe hacerse mediante ley.

Por ser la materia sustancial tributaria de reserva del legislador, por mandato expreso de la Constitución, y porque la sanción es la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe.

En consecuencia, la consagración positiva del régimen sancionatorio vinculado a los tributos, es de origen legal y compete a la ley la definición de las conductas sancionables, las bases de su imposición, las tarifas pertinentes, las cuantías de las sanciones y la autoridad competente para su aplicación. Cabe destacar, que el establecimiento de sanciones tributarias, se encuentra reservado al legislador y sometida a diversos principios,.

Dentro del sistema sancionador, señala Sánchez (2006), debe estar presente siempre el principio de razonabilidad para que el castigo se compadezca con el ilícito. Para lo cual la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar y sancionar administrativamente los ilícitos tributarios, pudiendo en virtud de dicha facultad aplicar gradualmente las mismas, sobre la base de parámetros objetivos.

Lo que debe entenderse con absoluta claridad, es que la discrecionalidad se ejerce dentro de un marco previamente reglado, lo que de suyo excluye cualquier posibilidad de decisión arbitraria, enmarcado el actuar del ente administrativo a los principios de razonabilidad, interdicción de la arbitrariedad y buena fe.

Tal como establece Vílchez (2003), se puede señalar que la ejecución forzosa es la potestad, facultad o posibilidad que tiene la administración pública de hacer cumplir por la fuerza aquellos actos administrativos donde ha impuesto deberes o restricciones a los administrados o ciudadanos, y que tales deberes o restricciones no han sido cumplidos voluntariamente por tales administrados.

En este mismo orden de ideas, la ejecución forzosa es una forma de obligar al administrado a cumplir con lo dispuesto por la administración pública. Sin embargo, el ejercicio de esta potestad, no está exenta del cumplimiento de determinados requisitos que en algunas oportunidades no se cumplen a cabalidad, dentro de ellos: Los actos Administrativos declarativos o constitutivos de una obligación a favor de la entidad.

Asimismo, la obligación a exigirse se derive de una atribución de imperio o relación de derecho público y no de una relación contractual. Que se haya requerido al administrado el cumplimiento de dicha obligación, bajo apercibimiento de iniciarse la ejecución forzosa, la ejecución no reservada al Poder Judicial, la resolución de inicio de ejecución (también sea debidamente notificada).

En posición a lo anterior, las leyes bajo el principio de razonabilidad considera la ejecución coactiva, en aquel procedimiento administrativo encaminado a materializar la ejecución de una obligación de dar, hacer o no hacer, debiendo seguirse el procedimiento previsto en las leyes de la materia, todo ello dentro del principio verbo rector de legalidad.

Por su parte constituye, una ejecución subsidiaria cuando se trata de actos que pueden ser realizados por sujetos distintos al obligado. En este caso, el Estado a través de las leyes efectúa multa coercitiva en la forma y cuantía que éstas determinen, reiteradas por períodos suficientes para cumplir lo ordenado.

Finalmente, cabe acotar que a fin de delimitar de manera integral el principio de razonabilidad, los requisitos para su materialización descritos en el Código Orgánico Tributario (2001), en sentido, a una manifestación de efectiva protección de los derechos constitucionales en sede administrativa, ha supuesto analizar el alcance y las manifestaciones del derecho a la seguridad jurídica y los derechos oponibles al ejercicio del Estado.

En este sentido, la procedencia de dicho traslado se sustenta en que la potestad sancionadora de la Administración Tributaria, es una expresión de la potestad punitiva única del Estado que se sostiene en una unidad sustancial entre el ilícito de carácter tributario y lo penal.

Sobre la base de dicha premisa, la potestad sancionadora de la Administración Tributaria se encuentra necesariamente sujeta a la CRBV (1999), bajo los principios constitucionales y el respeto de los derechos

fundamentales. Para hacer efectiva la tutela antes enunciada, entonces, se justifica y exige la aplicación de los principios que orientan el ámbito penal, a fin de garantizar el interés público y las libertades ciudadanas.

Tal y como lo plantea Fajardo (2002), el cual explica que el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria debe encontrarse sujeta a ciertos límites, a fin de no afectar los derechos fundamentales de los deudores tributarios. Al respecto, cabe indicar que en materia tributaria, la exigencia de legalidad y seguridad jurídica, es plenamente exigible respecto de la emisión de actos administrativos de carácter tributario. Desde luego, a través de la tutela efectiva de dichos derechos se busca que la actuación de la autoridad tributaria se sujete, en todo momento, a las potestades que le establece el ordenamiento jurídico.

En posición a lo antes expuesto, las decisiones del Estado en materia tributaria conforme a la razonabilidad responden a lo previsto en la CRBV (1999) así como las leyes y reglamento en materia tributaria, y a los fines que se pretende privilegiar o resguardar, ya que en caso contrario, se vulneraría las expectativas de confianza, certeza y previsibilidad que requieren los deudores tributarios y la sociedad en general.

En tal sentido, a fin de permitir que el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria se ajuste a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los principios constitucionales tributarios y al respeto de los derechos fundamentales de los deudores tributarios, por ello, resulta necesaria la aplicación del principio de razonabilidad, sobre todo

cuando se presente una discordancia entre la labor encargada a dichos deudores tributarios y el resultado de dicha labor.

A manera de síntesis, la aplicación del principio de razonabilidad en el ámbito del derecho sancionador tributario corresponde a los alcances que supone la aplicación de dicho principio, el cual obliga a la autoridad tributaria sobre la base de determinados criterios, que en aplicación de las herramientas de control, permite racionalizar su actividad sancionadora, evitando así que se imponga a los deudores tributarios sanciones que resulten improcedentes o desproporcionadas.

De este modo, el principio de razonabilidad exige que para la imposición y determinación de una sanción, la autoridad tributaria deba tener en cuenta un criterio de ponderación y equilibrio, a fin de no desbordar su actuación represiva. En la cual se debe prever que la sanción no resulte más ventajosa para el Estado, que cumplir las normas infringidas o asumir la sanción; así como que la determinación de la sanción considere criterios en base a los fundamentos del principio de razonabilidad, como la existencia o no de intencionalidad, el perjuicio causado, las circunstancias de la comisión de la infracción y la repetición en la comisión de infracción.

Es entonces, que bajo este contexto, el principio de razonabilidad, las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y

los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido”(el subrayado es nuestro).

He de suponer, que en materia sancionatoria la razonabilidad aboga en un procedimiento administrativo sancionador, donde existe la obligación de considerar un conjunto de criterios cuya evaluación permitirá determinar si se impone o no una sanción. Dicha conclusión, como resulta claro, exige que no se pueda imponer una sanción a un deudor tributario sin haber considerado en el caso concreto los criterios de razonabilidad previstos en la ley.

Tal como lo expone Sánchez (2006), el fundamento de la obligación de todo órgano sancionador de analizar la razonabilidad al momento de imponer una sanción, radica en la necesidad de no afectar innecesariamente la esfera jurídica de los deudores tributarios, cuando resulte claro de los hechos materia de análisis que la imposición de una sanción es innecesaria o no resulta adecuada o proporcionada.

En ese sentido, en caso no se cumpla con la obligación legal de aplicar los criterios de razonabilidad para la imposición de una sanción a un deudor tributario, es claro que se estaría contraviniendo un principio que orienta el procedimiento administrativo sancionador. Dicha situación, por tanto, genera la nulidad del acto administrativo por contravenir abierta y expresamente una norma legal de carácter imperativo.

En función a los resultados abordados, se infiere que la razonabilidad en materia tributaria es vista como un principio muy generalizado dentro del contexto tributario, visto como relación entre la causación del hecho punible y

las consecuencias que origina la sanción, considerando los elementos que abordaron dichos actos, la intención así como el interés de los administrados y los medios de control sobre la situación, por lo que se hace presente tipificarla como principio indistintos de los demás principios tributarias que equivalgan como un eslabón mas para el legislador para hacer de su interpretación un juicio ajustado al hecho real que se pretende resolver.