

Universidad Católica Andrés Bello
Dirección General de Estudios de Postgrado
Área de Derecho
Especialidad en Derecho Financiero

LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS
IMPUESTA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL, FRENTE A
LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DEL DEBIDO PROCESO,
DERECHO A LA DEFENSA Y PRESUNCION DE INOCENCIA

Trabajo Especial de Grado, presentado
como requisito parcial para optar al
Título de Especialista en Derecho
Financiero.

Autor: Mariela Borjas Espinoza
Asesor: Isaac Levy Altman.

Caracas, 28 de noviembre de 2.007

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

APROBACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana **Abogado Mariela Borjas Espinoza**, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es **La sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria Nacional, frente a los derechos constitucionales de debido proceso, derecho a la defensa y presunción de inocencia**; considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Caracas, a los 28 días del mes de noviembre de 2.007

Isaac Levy Altman
C.I: 6.974.117

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
RESUMEN	vi
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULOS	
I. REGULACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS	9
A. REGULACIÓN EN EL DERECHO COMPARADO	10
1. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en la República Argentina	10
2. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en la República de Colombia	18
3. Regulación de sanción de clausura temporal de establecimientos en la Federación de los Estados Unidos Mexicanos	22
4. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en el Reino de España	27
B. REGULACIÓN EN LOS MODELOS DE CÓDIGOS TRIBUTARIOS OEA/BID Y CIAT	30
1. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) de 1967	30
2. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en el Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) de 1997	33

C. REGULACIÓN EN NORMAS DEL DERECHO VENEZOLANO	36
II. NATURALEZA JURÍDICA DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS	46
A. TEORÍA SOBRE LA NATURALEZA ADMINISTRATIVA DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS	47
B. TEORÍA SOBRE LA NATURALEZA TRIBUTARIA DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS	49
C. TEORÍA SOBRE LA NATURALEZA PENAL DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS	50
III. JUSTIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS	54
A. JUSTIFICACIÓN DOCTRINAL	55
B. JUSTIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL	57
IV. PROPORCIONALIDAD ENTRE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS Y EL INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO FRENTE AL PERJUICIO PATRIMONIAL DEL CONTRIBUYENTE	60
V. LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS	69

A. CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS Y DEBIDO PROCESO	72
B. CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS Y DERECHO A LA DEFENSA	82
C. CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS Y PRESUNCIÓN DE INOCENCIA	87
VI. MEDIOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE SUS ESTABLECIMIENTOS	93
A. ADMINISTRATIVOS	94
B. JUDICIALES	99
1. Recurso Contencioso Tributario	99
a. Recurso Contencioso Tributario de Nulidad con medida cautelar de suspensión de efectos	102
b. Recurso Contencioso Tributario de Nulidad con amparo cautelar	106
1. Amparo constitucional autónomo	110
2. Acción de indemnización de daños y perjuicios contra el Fisco Nacional	119
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	123
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	130

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS
IMPUESTA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NACIONAL, FRENTE
A LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DE DEBIDO PROCESO,
DERECHO A LA DEFENSA Y PRESUNCION DE INOCENCIA**

**Autor: Mariela Borjas Espinoza
Tutor: Isaac Levy Altman
Año: noviembre de 2007**

RESUMEN

Este trabajo tiene por objeto analizar la constitucionalidad de la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria Nacional a los contribuyentes que incumplan con determinados deberes formales. Es una investigación monográfica y descriptiva, por lo que constituye una investigación analítica y de desarrollo conceptual, que se apoya básicamente en una amplia revisión bibliográfica y en el uso de técnicas de análisis de contenido, análisis comparativo, construcción de sistemas de categoría, clasificación de casos, inducción y síntesis. El trabajo es una investigación documental-monográfica a un nivel descriptivo. El instrumento utilizado fue una matriz necesaria para registrar y analizar el contenido de la información extraída de las fuentes documentales y jurisprudenciales. Los resultados obtenidos evidencian como está regulada la sanción de clausura temporal de establecimientos en normas nacionales y del derecho comparado, así como en los modelos de Códigos Tributarios que han inspirado al nuestro, cual es la naturaleza y justificación de la sanción de clausura temporal de establecimientos, su proporcionalidad, su repercusión sobre los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes, fundamentalmente sobre los derechos al debido proceso, derecho a la defensa y presunción de inocencia y finalmente cuales son las vías con las que cuentan los contribuyentes para hacerle frente a esta sanción.

Descriptores: Ilícito Tributario Formal. Clausura de establecimientos. Debido Proceso. Derecho a la Defensa. Presunción de Inocencia.

INTRODUCCIÓN

Desde los inicios de la explotación de hidrocarburos en Venezuela, la llamada “renta petrolera” ha sido el soporte o la base fundamental del presupuesto nacional y por tanto, la fuente principal de ingresos públicos en nuestro país.

Antes del auge petrolero, en los años 1908-1918, los ingresos y egresos del país no llegaron a aproximarse a los cien millones de bolívares (Bs. 100.000.000,00) por año. Durante estos años, el promedio anual de ingresos y egresos fue de sesenta y un millones novecientos mil bolívares (Bs. 71.900.000,00) y cincuenta y seis millones setecientos mil bolívares (Bs. 56.700.00,00) respectivamente (Barberii, 1997, 106).

Entre el período correspondiente a los años 1919-1927, el petróleo comenzó a marcar su importancia para el fisco y los ingresos y egresos del Estado aumentaron considerablemente.

En 1928, año de la transformación de Venezuela de un país agropecuario a un país fundamentalmente exportador de petróleo, los ingresos sumaron ciento ochenta y seis millones setecientos mil bolívares (Bs. 186.700.000,00) y los egresos ciento cincuenta y cinco millones setecientos mil bolívares (Bs. 155.700.000,00) (Barberii, 1997, 106).

Este aumento considerable en los ingresos, sirvió para pagar con mayor premura la deuda externa y la deuda interna en el año 1930 y para satisfacer la demanda de determinados servicios públicos.

En los años siguientes, la explotación de hidrocarburos siguió con su desarrollo, los “grandes cacaos” -hacendados que en su conjunto representaban el renglón de las explotaciones venezolanas después del café- pasaron a un segundo plano. El petróleo sobrepasó la importancia de ambos frutos como fuentes principales de divisas y todo comenzó a girar alrededor de la actividad petrolera.

Ante este escenario, el gobierno nacional comenzó a perfilar al petróleo como una fuente segura y creciente de ingresos y la renta petrolera pasó a ser el grueso de los recursos fiscales del Estado.

Con el pasó de los años, el fisco nacional se percató que la renta petrolera no era suficiente para cubrir el gasto público interno, que a pesar de los considerables recursos provenientes del petróleo, existía una considerable crisis fiscal en nuestro país.

Se hizo necesario, entonces, activar otra fuente de ingresos públicos ya no de naturaleza petrolera sino más bien de naturaleza tributaria. Entre estos ingresos sobresalen, los ingresos provenientes de la recaudación interna de tributos, los ingresos provenientes de políticas monetarias y los ingresos provenientes de empréstitos, multas y confiscaciones, entre otros.

Para acceder a esta fuente de ingresos, muchas veces se hace necesario, un comportamiento activo, directo o mediato, por parte de la Administración Tributaria, comportamiento que en los últimos años ha tenido un impacto recaudador considerable.

La Administración Tributaria en su afán de aumentar los índices de recaudación por estos conceptos, ha puesto en marcha una serie de medidas

punitivas a los administrados o contribuyentes, que si bien están previstas legalmente, tienden a ser consideradas como una muestra de autoritarismo fiscal, como una suerte de desigualdad dentro la relación jurídica tributaria entre la Administración Tributaria como sujeto activo y los administrados o contribuyentes como sujetos pasivos y como una muestra que la relación entre la Administración Tributaria y los administrados es un relación de poder y no de derecho, cuando lo cierto es que es efectivamente una relación de derecho.

La Administración Tributaria recientemente ha desarrollado una política, si se quiere agresiva, a través de la cual le ha dado vida a ciertas sanciones que hasta hace poco no eran de aplicación tan frecuente. Estas sanciones indiscutiblemente, han representado una forma de amedrentamiento para los contribuyentes y han logrado en gran medida aumentar los índices de la recaudación tributaria en los últimos años.

Entre estas sanciones sobresale la clausura temporal de establecimientos, sanción muy conocida y publicitada en la actualidad tanto por la propia Administración Tributaria como por los medios de comunicación social, que trae consigo importantes efectos económicos desfavorables para los contribuyentes y se ha convertido en uno de los instrumentos tributarios más temido por el sector comercial, industrial y profesional de nuestro país y en la piedra angular sobre la cual se ha apoyado la Administración Tributaria para sembrar un terror tributario que lejos de crear conciencia tributaria que incida positivamente en el comportamiento del sujeto pasivo frente a su obligación de contribuir con las cargas públicas propias, ha originado un rechazo considerable hacia la Administración Tributaria.

El repentino auge que ha cobrado la imposición de esta sanción por parte de la Administración Tributaria y los múltiples establecimientos que se han visto afectados por esta medida sancionatoria en el marco del muy conocido plan evasión cero, hace relevante su estudio.

El tema es relevante, además, porque plantea la discusión sobre si en la imposición de esta sanción existen abusos en el ejercicio de la actividad verificadora, fiscalizadora y punitiva de la Administración Tributaria, así como un quebrantamiento de determinados derechos constitucionales de los contribuyentes, lo que puede originar a su vez, un replanteamiento de las potestades sancionatorias de la Administración Tributaria.

El problema que trata de resolver este trabajo se puede concretar en analizar la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria luego de llevar a cabo un procedimiento de verificación y/o fiscalización, y con ello, dilucidar su constitucionalidad, su apego a la ley y las opciones que tienen los administrados para hacerle frente inmediato antes de su efectiva materialización y sobre todo para garantizar la protección de sus derechos constitucionales, fundamentalmente si tenemos en cuenta los graves perjuicios económicos que para los comerciantes, empresarios y en general para los agentes económicos particulares supone que se le imponga una sanción de tal envergadura. En una interrogante sería: ¿Cómo determinar la constitucionalidad o inconstitucional de la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria a los contribuyentes que han incumplido determinados deberes formales?

El objetivo general de la investigación es analizar las razones que sustentan la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la sanción de

clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria Nacional a los contribuyentes que han incumplido determinados deberes formales.

Son evidentes las razones por las cuales es preciso una investigación como la presente, fundamentalmente por la polémica que existe actualmente en torno a los programas y operativos de recaudación que ha puesto en marcha en los últimos años la Administración Tributaria Nacional, los cuales han desembocado en una suerte de amedrentamiento, digamos un tanto severo, para los contribuyentes, que han incumplido con determinados deberes tributarios principalmente de carácter formal.

No deja de ser suspicaz, el incremento de los procedimientos de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria, el incremento desmesurado de la imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos, la cual trae consigo importantes y considerables perjuicios patrimoniales para los contribuyentes afectados.

La inquietud en torno a este tema, se ve incrementada cuando a diario vemos como aparece reseñado en los diarios y en los medios de comunicación social en general, la clausura temporal de infinidad de establecimientos comerciales, cuando vemos como la Administración Tributaria hace alardes con el mayor de los orgullos, de los resultados de su actividad fiscalizadora a costa de la imposición de severas sanciones tributarias y como el llamado “terror e intimidación tributaria” se hace presente dentro de la actividad comercial y económica de nuestro país.

¿Es acaso la clausura inmediata y temporal de establecimientos una vía constitucional para aumentar la recaudación tributaria?, ¿se garantizan y

se protegen los derechos de los contribuyentes al clausurarse de forma temporal sus establecimientos comerciales, que son además, fuente de sus ingresos y fuente considerable de trabajo y empleo?

La respuesta a estas interrogantes son las que justifican la realización del presente trabajo cuyo aporte espera ser de gran importancia para replantearse los límites de las potestades sancionatorias de la Administración Tributaria, en especial su apego a los principios, derechos y garantías constitucionales.

La importancia de este trabajo consiste principalmente en que a través del mismo se pretende crear conciencia sobre la relevancia de la problemática que se plantea, en aportar un granito de arena con la intención que los otros estudiosos y profesionales del derecho confronten la imposición de sanciones tributarias severas, como la clausura temporal de establecimientos, con el respeto de los derechos de los contribuyentes previstos en la Constitución Nacional.

En realidad, la importancia radica en sembrar las bases para iniciar una discusión o por lo menos crear controversia sobre los parámetros y la forma que utiliza la Administración Tributaria para imponer la sanción de clausura temporal de los establecimientos, partiendo de la premisa fundamental que un aparato recaudador más eficiente no justifica el quebrantamiento de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Para ello, la presente investigación monográfica a nivel descriptivo, constituye una investigación analítica y de desarrollo conceptual dividida en seis capítulos de la siguiente manera:

Un primer capítulo que analizar la regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en los principales instrumentos jurídicos tributarios nacionales y extranjeros.

Un segundo capítulo que busca precisar cual es la naturaleza jurídica de la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria Nacional.

Un tercer capítulo que trata de determinar la justificación de la imposición por parte de la Administración Tributaria Nacional de la sanción de clausura temporal de establecimientos para los contribuyentes que incumplan determinados deberes formales tributarios.

Un cuarto capítulo que persigue determinar cuales son los parámetros de proporcionalidad entre la sanción de clausura temporal de establecimientos y el incumplimiento de deberes formales.

Un quinto capítulo que confronta la imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos por parte de la Administración Tributaria con los principios constitucionales del debido proceso, derecho a la defensa y presunción de inocencia.

Y, finalmente, un sexto capítulo que analiza las alternativas o vías idóneas de defensa de los contribuyentes ante la medida sancionatoria de la Administración Tributaria Nacional de clausurar de forma temporal sus establecimientos.

La lectura del presente trabajo evidenciará que la clausura temporal de establecimientos es una sanción de importantes consecuencias económicas

para los sujetos sancionados, sobre la cual existen enfoques diferentes en relación a si su imposición para sancionar simples incumplimientos formales de naturaleza tributaria, resulta desproporcionada y no apegada a ciertos principios previstos en nuestra Constitución Nacional para salvaguardar los derechos y garantía de los contribuyentes.

CAPITULO I

REGULACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS

La forma como está regulada la sanción de clausura temporal de establecimientos en el derecho comparado, en los modelos de Códigos Tributarios que han servido de base y apoyo para la elaboración de nuestro Código Orgánico Tributario y finalmente su regulación en la legislación tributaria venezolana, son puntos fundamentales que se deben examinar para determinar el alcance de esta sanción, en especial, cuales son los hechos tipificados por estas normativas que ameritan su imposición.

Por lo que respecta al derecho comparado, se hace obligatorio estudiar la forma como está regulada la sanción de clausura temporal de establecimientos en la República Argentina, uno de los países latinoamericanos pioneros en la previsión legislativa de esta sanción, así como su regulación en otros países en los cuales esta sanción ha tenido un rol protagónico dentro de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, como lo son la República de Colombia, los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España.

En relación a los modelos que han inspirado nuestros Códigos Orgánicos Tributarios, es forzoso estudiar la regulación de la sanción de clausura de establecimientos en el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) de 1967 y en el Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) de 1997.

Finalmente y para completar el estudio legislativo de la sanción de clausura temporal de establecimientos, es imprescindible examinar la

previsión legislativa de esta sanción en Venezuela, partiendo de la promulgación en gaceta oficial de nuestro primer Código Orgánico Tributario en el año 1982 hasta el Código Orgánico Tributario actualmente vigente.

A. REGULACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS EN EL DERECHO COMPARADO

Para visualizar el ámbito de aplicación de la sanción de clausura temporal de establecimientos, debemos referirnos a la forma como está regulada en el Derecho Comparado.

Es casi recurrente la presencia de esta sanción en la mayoría de los Códigos y leyes tributarias de los países hispanoamericanos, muchas veces con características similares y otras veces con algunas diferencias.

En este Capítulo se hará un pequeño recorrido por las principales normativas tributarias nacionales e incluso provinciales de algunos países que prevén la sanción de clausura temporal de establecimientos y de esta manera dilucidar cuales son los hechos posibles que ameritan su aplicación en cada uno de esos Estados.

1. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en la República Argentina

Tal y como lo señala Quintana (2006, 2), en la República de Argentina “la sanción de clausura no es una pena solamente utilizada por la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) en el orden nacional, sino que también se encuentra incluida como una de las manifestaciones sancionatorias del ius puniendi provincial” .

El mismo autor Quintana (2006, 3), comenta que:

... no todas las legislaciones tributarias provinciales cuentan con esta figura represiva, pero la misma ya posee recepción legal en la Provincia de Buenos Aires, Catamarca, Córdoba, Corrientes, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Salta, San Luis, Santa Fé, Tierra del Fuego, Tucumán y Río Negro...

Asimismo, señala el citado autor (2006, 4) que “al igual que en el orden nacional, las diferentes legislaciones provinciales, incluyen dentro de su normativa tributaria a la clausura como una sanción ante el incumplimiento de deberes formales...”.

La ley tributaria nacional y los diferentes Códigos Fiscales y legislaciones específicas provinciales argentinas enumeran las conductas que son objeto de la sanción de cierre de establecimientos.

A nivel Nacional el Art. 40 de la Ley de Procedimiento Fiscal -Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.), señala lo siguiente:

“Artículo 40.- Serán sancionados con multa de TRESCIENTOS PESOS (\$ 300) a TREINTA MIL PESOS (\$ 30.000) y clausura de TRES (3) a DIEZ (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de DIEZ PESOS (\$ 10), quienes:

- a) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos.
- b) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas; o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas,

requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. (inciso "b" modificado por Ley 25.795 Publicación en el B.O.: 17/11/2003)

c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.

d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando estuvieren obligados a hacerlo.

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los DOS (2) años desde que se detectó la anterior.

Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional.

e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate. (inciso "e" incorporado por Ley 25.795 publicada en el B.O. del 17/11/2003)

f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. (inciso "f" incorporado por Ley 25.795 publicada en el B.O. del 17/11/2003)"

A nivel Provincial, podemos destacar la regulación de la sanción de clausura de establecimientos en la mayoría de las provincias argentinas, entre las cuales se puede destacar las siguientes:

a. Provincia de Buenos Aires

En la Provincia de Buenos Aires, la sanción de clausura de establecimientos está regulada en el artículo 64 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Ley 10.397, Texto Ordenado 2004, el cual textualmente señala lo siguiente:

“Artículo 64.- Sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones previstas en este Código, se clausurarán de tres (3) a diez (10) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios que incurren en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

1. No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicio en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.
2. Se hallen o hubieran hallado en posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior.
3. No lleven anotaciones o registros de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden o respaldo conforme a los requerimientos que en la materia exija la Autoridad de Aplicación.
4. Haber recurrido a entes o personas jurídicas manifiestamente improcedentes respecto de la actividad específicamente desarrollada, adoptadas para evadir gravámenes. En tales casos la Autoridad de Aplicación deberá, obligatoriamente, poner en conocimiento de la Dirección Provincial de Personas Jurídicas tal circunstancia en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días.
5. No mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos que contengan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos (2) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieren utilizado o no facilitar a la Dirección Provincial de Rentas copia de los mismos cuando les sean requeridos.
6. No exhibir dentro de los cinco (5) días de solicitados por la Autoridad de Aplicación los comprobantes de pago que le sean requeridos....”

b. Provincia de Córdoba

El Código Fiscal de la Provincia de Córdoba - Ley 6006, en su artículo 62, también prevé la sanción de clausura de establecimientos, en los términos siguientes:

“Art. 62: Sin perjuicio de la aplicación de las multas previstas en el artículo 61, la Dirección podrá disponer la clausura por tres (3) a diez (10) días de los establecimientos, aunque estuvieren en lugares distintos, en los siguientes casos:

a) Cuando se hubiere comprobado la falta de inscripción ante la Dirección de contribuyentes y responsables, en los casos y términos que establezca la reglamentación.

b) Cuando se omita presentar las declaraciones juradas establecidas en este Código.

c) En caso de que se omita la emisión y/o entrega, y/o la registración de facturas o comprobantes equivalentes; relativos a operaciones de compra o de venta, o que no reúnan los requisitos que establezca la Dirección.

d) Cuando no se acredite con la factura de compra o documento equivalente, o correspondiente, expedido en legal forma, la posesión en el establecimiento de materias primas, mercaderías o bienes de cambio.

e) Cuando ante requerimientos efectuados por la Dirección de Rentas se verificara incumplimiento reiterado del contribuyente o responsable a suministrar en tiempo y forma la información solicitada por la autoridad administrativa...”

c. Provincia de Mendoza

La Provincia de Mendoza también se ha unido a la previsión legal de la sanción de clausura de establecimientos. En efecto, el artículo Art. 313 del Código Fiscal de la provincia de Mendoza - Ley 4362 y Mod. Ley 6922, señala lo siguiente:

“Art. 313.- Los contribuyentes y/o responsables serán pasibles de las sanciones dispuestas en el artículo 314^o de este Código (se refiere, entre otras, a la sanción de clausura de establecimiento), cuando incurran en alguno de los hechos u omisiones que se enuncian:

a) No estar inscripto como contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando estuviere obligado a hacerlo, salvo que no hubieran transcurrido quince (15) días corridos desde el inicio de la actividad, en todos los casos el contribuyente deberá inscribirse dentro de los 5 (cinco) días corridos siguientes a la fecha del acta de constatación aludida en el artículo 316 inc. a) del presente.

b) No emitir factura o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios, en la forma, condiciones y plazos que establezca la Dirección General de Rentas.

c) No conservar mientras el tributo no esté prescripto, los duplicados o constancias de emisión de los comprobantes aludidos en el inciso b) o las cintas testigos correspondientes a máquinas registradoras mediante las cuales se hayan emitido "tickets" como comprobantes de las operaciones realizadas.

d) Existir manifiesta discordancia entre el original y/o triplicado de control tributario de la factura o documento equivalente y el duplicado existente en poder del contribuyente o detectarse doble facturación o cualquier maniobra administrativa contable que implique evasión.

e) No estar inscripto en el Sistema de Fiscalización Permanente ante la Dirección General de Rentas, cuando teniendo dicha obligación y habiéndose detectado su omisión, no se efectúe la inscripción y cumplimiento a las disposiciones correspondientes en el término de quince (15) días corridos siguientes a la fecha del Acta de Constatación aludida en el artículo 316^o inciso a).

f) Poseer o haber poseído bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no se aporten facturas o documentos equivalentes, o no conservar los comprobantes correspondientes a los gastos o insumos necesarios para el desarrollo de la actividad, en la forma, condiciones y plazos que establezca la Dirección General de Rentas.

g) No llevar anotaciones o registraciones de las adquisiciones de bienes o servicios y de las ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma, condiciones y plazos que establezca la Dirección General de Rentas o no aportarlas cuando las mismas

hayan sido requeridas por las unidades de fiscalización de esta Dirección.

h) No mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos que contengan datos vinculados con la materia imponible, por el término de los años no prescriptos o no facilitar a la Dirección General de Rentas copia de los mismos cuando les sean requeridos....”

d. Provincia de Tucumán

El artículo 76 del Código Fiscal de la Provincia de Tucumán - Ley 5121 – también contempla la sanción de clausura de establecimientos de la siguiente manera:

“Artículo 76.- Sin perjuicio de la aplicación de las sanciones previstas en los artículos 77, 78, 79, 265 y 266, la autoridad de aplicación podrá disponer la clausura por uno (1) a diez (10) días de los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

- 1) No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación.
- 2) Los contribuyentes o responsables no inscriptos en los registros fiscales.
- 3) Los contribuyentes inscriptos que se hallaren morosos en el pago de dos o más posiciones vencidas de uno o más períodos fiscales....”

Luego de este breve recorrido por la regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en la legislación tributaria nacional y provincial argentina, podemos señalar que los tipos comunes presentes en estos instrumentos legislativos son principalmente: i) no emitir facturas o comprobantes de ventas en la forma que establezca la legislación vigente; ii)

no mantener en condiciones las anotaciones o registros de la actividad; iii) no conservar los comprobantes respectivos de las adquisiciones de mercaderías, locaciones o prestaciones de servicios y iv) no presentar declaraciones juradas existiendo obligación de hacerlo, entre otros.

Soslayando estos supuestos de hechos que se repiten en prácticamente todos los textos tributarios argentinos, existe una marcada falta de homogeneidad en los ordenamientos tributarios provinciales con respecto a otros supuestos de aplicación de la sanción de clausura temporal de establecimientos.

En efecto, como acertadamente comenta Quintana (2006, 13), en los ordenamientos tributarios provinciales con respecto a la sanción de clausura temporal de establecimientos existen:

...disímiles tipos objetivos para su aplicación en las diferentes legislaciones - en algunos casos inaplicables por tratarse de incumplimientos materiales y en otros por ser una especie de sanción a la resistencia pasiva a la fiscalización y a la defraudación, aconteciendo en ambas situaciones un alejamiento de los bienes jurídicos que tutela el instituto. Donde la sanción en algunos ordenamientos es accesoria a las multas y en otros se alterna una sanción conjunta de multa y clausura, tratándose de situaciones disímiles y con variantes importante. Por lo tanto, esta heterogeneidad señalada delata la falta de unificación de criterios por parte de las diferentes legislaciones provinciales al momento de incorporar en sus ordenamientos específicos al cierre de negocios como sanción. Siendo esta situación de singular importancia, puesto que los bienes jurídicos tutelados por el instituto de la clausura tributaria no difieren entre el orden nacional y provincial, pero que, sin embargo, su tratamiento ha adquirido notable diferenciación ya sea entre las mismas provincias o entre las provincias y la nación ...

En cuanto al procedimiento que se emplea en la República Argentina para la imposición de la sanción de clausura, acota Quintana (2006, 6) que:

... se inicia con el labrado un acta de comprobación por parte de funcionarios de la Autoridad de Aplicación -en el mismo acto en que se detecten los hechos u omisiones-, y en la cual deberán dejar sentado adecuadamente las circunstancias de hecho y derecho relevadas, circunstancias relativas a éstos, a su prueba y a su encuadramiento legal, consideraciones efectuadas por el contribuyente – en su caso – y toda otra cuestión adicional que los mismos juzguen convenientes. El acta de comprobación deberá ser firmada por los agentes intervinientes y notificada en el mismo acto, entregándose copia al contribuyente o representante legal, o en su defecto, a cualquier persona del establecimiento o administración. Una vez iniciada la instrucción del sumario y notificada el acta de comprobación, algunas legislaciones citan al imputado a una audiencia de descargo, a la cual deberá comparecer munido de las pruebas y demás elementos que considere adecuados para su defensa, o se lo emplaza para que efectúe el descargo por escrito. En ambos casos las presentaciones pueden ser con o sin patrocinio letrado, y luego del análisis de las mismas por la Autoridad de Aplicación, ésta emite Resolución Administrativa que ordenará la clausura y dispondrá sus alcances y días en que deba cumplirse...

En términos generales, esta es la regulación legislativa que se da a la sanción de clausura de establecimientos en la República Argentina.

2. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en la República de Colombia

En la República de Colombia, el Decreto No. 624 de fecha 30 de marzo de 1989, contenido del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, cuya

última modificación fue hecha en el año 2005, contempla la sanción de clausura temporal de establecimientos.

El artículo 657 de este texto legal se refiere específicamente a esta sanción, en los términos siguientes:

“ARTICULO 657. SANCION DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO. La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

a) Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), g), del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo Estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no exista un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario.

b) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda 'cerrado por evasión'.

Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días

calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la Administración de impuestos así lo requieran.

Posteriormente, mediante la Ley 633 del año 2000 por la cual se expiden normas en materia tributaria, publicada en el Diario Oficial No. 44.275 de fecha 29 de diciembre de 2000, se adicionó al artículo 657 del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, un nuevo supuesto sancionable con la clausura temporal de establecimientos.

En efecto, el artículo 41 de la Ley 633 del año 2000 textualmente señala:

“ARTICULO 41. SANCION DE CLAUSURA. Adiciónase el artículo 657 del Estatuto Tributario con el siguiente literal c):

c) Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendario y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda CERRADO POR EVASION Y CONTRABANDO. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar con la factura con el lleno de los requisitos legales”

Ulteriormente, mediante la Ley 863 de 2003 por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas, publicada en el Diario Oficial No. 45.415 de fecha 29 de diciembre de 2003, se adicionaron tres nuevos literales al artículo 657 del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El artículo 25 de la Ley 863 señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 25. *Sanción de clausura del establecimiento.* Adiciónase al artículo 657 del Estatuto Tributario los literales d), e) y f):

d) Cuando quien estando obligado a hacerlo, no se inscriba en el Registro Único Tributario, RUT, dentro de los plazos establecidos en la ley;

e) Cuando el responsable perteneciente al Régimen Simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506.

f) Cuando el agente retenedor o el responsable del Régimen Común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el Gobierno Nacional. Los eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 665 se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar.”

Como se puede observar, las situaciones de hecho sancionadas con la sanción de clausura temporal de establecimientos son fundamentalmente las relativas a incumplimientos de obligaciones tributarias formales e incluso materiales previstas en el Régimen Común del Impuesto sobre las Ventas y en el Régimen Aduanero colombiano, la sanción de clausura oscila entre tres

(3) hasta treinta (30) días calendarios de acuerdo al incumplimiento y en todo caso la sanción se hace efectiva una vez agotada la vía gubernativa.

3. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en la Federación de los Estados Unidos Mexicanos.

El Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981 cuya última reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006, contempla en su articulado una serie de infracciones que acarrearán la imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos. Veamos en detalle cuales son estas infracciones:

1. Infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias (artículo 81 del Código Fiscal de la Federación):

1.1. No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en términos del artículo 29, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.

Esta infracción es sancionada con multa de \$16.00 a \$33.00 por cada comprobante que impriman y respecto de los cuales no proporcionen información. En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de tres (3) a

quince (15) días y, en su caso, la cancelación de la autorización para imprimir comprobantes.

1.2. No dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 28, fracción V del Código Fiscal de la Federación el cual textualmente señala:

“Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

.... Omisis...

V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Esta infracción es sancionada con multa que oscila entre \$20,000.00 a \$35,000.00 y en caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura del establecimiento del contribuyente, por un plazo de tres (3) a quince (15) días.

2. Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83 del Código Fiscal de la Federación (artículo 82 del Código Fiscal de la Federación).

2.1. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.

Esta infracción es sancionada con multa de \$9,783.00 a \$55,901.00, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV,

Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00. En el caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, además, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de tres (3) a quince (15) días.

2.2. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.

Esta infracción es sancionada con multa de \$9,783.00 a \$55,901.00, cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$1,750,000.00, supuestos en los que la multa será de \$978.00 a \$1,957.00 por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de tres (3) a quince (15) días.

3. Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, de cerciorarse al adquirirlos de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente, así como de destruir los envases que contenían bebidas alcohólicas, en los términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (artículo 86-A del Código Fiscal de la Federación).

3.1. No destruir los envases vacíos que contenían bebidas alcohólicas cuando se esté obligado a ello.

Esta infracción es sancionada con multa de \$24.00 a \$60.00, por cada envase vacío no destruido.

En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura del establecimiento del contribuyente o poseedor de los bienes a que se refiere el artículo 86-A, por un plazo de tres (3) a quince (15) días.

4. Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados (artículo 86-E del Código Fiscal de la Federación).

4.1. No llevar el control físico o volumétrico a que se refiere Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción.

Esta infracción es sancionada con multa de \$27,378.00 a \$63,882.00 y en caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de tres (3) a quince (15) días.

Como se puede observar, los supuestos de hecho sancionados con la clausura temporal de establecimientos son muy variados, algunos están vinculados a la no expedición o al contenido de los comprobantes fiscales, otros vinculados a la forma como deben los contribuyentes llevar su contabilidad y otros vinculados a la fabricación, producción y/o envasado de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos

labrados y en todo caso la sanción de clausura temporal de establecimientos tiene lugar en los casos de reincidencia en la comisión de las infracciones.

En cuanto al procedimiento para la imposición de la sanción se puede señalar que de conformidad con el artículo 49 del Código Fiscal, si con motivo de la visita domiciliaria, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción, presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Sin embargo, se resalta que en virtud de la reforma fiscal para 1999 (DOF, 31 de diciembre de 1998) en los casos que se trate de supuestos de no expedición o no entrega de comprobantes, no se prevé la garantía de audiencia, durante el acto de fiscalización, situación que ha llevado a que la jurisprudencia mexicana señale que, en el caso de la clausura preventiva, las autoridades fiscales deben, en primer lugar, ejercitar sus facultades de revisión y, una vez concluidas estas, deben ejercitar sus facultades de determinación; si la autoridad fiscal opta por imponer al contribuyente que cometió la infracción, únicamente la clausura preventiva, debe emitir la resolución correspondiente y notificarla al contribuyente sancionado, otorgándole el plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles para que el contribuyente opte por impugnarla o consentirla, una vez concluido el plazo de cuarenta y cinco (45) días, si el contribuyente no impugna la resolución en que se le impone la clausura preventiva, las autoridades fiscales podrán ejercitar sus facultades de ejecución, procediendo ahora si, a la clausura preventiva, colocando los sellos oficiales.

4. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en el Reino de España

En el derecho español, la Ley General Tributaria (Ley 230/1963 de fecha 28 de diciembre 1963, cuya última reforma fue realizada en el año 2003 a través de la Ley 58/2003 del 17 de diciembre de 2003), eje central del ordenamiento tributario en España y en la cual según su exposición de motivos “se recogen sus principios esenciales y se regulan las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes”, no prevé en su sección correspondiente al concepto y clases de infracciones y sanciones tributarias (Sección II del Capítulo II del Título IV de la Ley), la sanción de clausura (en España conocida como cierre de establecimientos).

En efecto, la Ley General Tributaria en su capítulo específico sobre las sanciones tributarias, solo prevé dos tipos de sanciones, las sanciones pecuniarias y, cuando proceda, sanciones no pecuniarias de carácter accesorio.

Las sanciones pecuniarias contenidas en el referido capítulo, se reducen de conformidad con lo previsto en su artículo 185, en multas fijas o proporcionales, mientras que las sanciones pecuniarias accesorias aplicables a infracciones tributarias calificadas por la misma Ley como graves o muy graves, son de conformidad con lo previsto en su artículo 186, la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de uno a tres años dependiendo de la gravedad de la infracción y la prohibición para contratar con la Administración Pública que hubiera

impuesto la sanción durante un plazo también de uno a tres años dependiendo de la gravedad de la infracción.

Ahora bien, en la Disposición Final Sexta de la Ley General Tributaria, se modifica el artículo 19 de la Ley 38/1992 de fecha 28 de diciembre sobre Impuestos Especiales, Ley que regula como su nombre lo dice, los impuestos especiales, es decir, aquellos tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y que gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, la introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte.

El artículo 19 de la Ley 38/1992, modificado por la Ley General Tributaria, regula el régimen de infracciones y sanciones en materia de impuestos especiales. Este artículo prevé entre las sanciones aplicables a las infracciones tributarias relacionadas con los impuestos indirectos, la sanción de cierre temporal o definitivo de establecimientos.

Parafraseando la señalada Disposición Final Sexta de la Ley General Tributaria, podemos resaltar que, por la comisión de infracciones tributarias graves, es decir, por la fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en la Ley 38/1992 y su reglamento y por la circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales sin estar amparados por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, podrán imponerse, además de la multa correspondiente, el cierre temporal de

los establecimientos de los que sean titulares los infractores, por un periodo de seis meses, que será acordado, en su caso, por el Ministro de Hacienda, o el cierre definitivo de los mismos, que será acordado, en su caso, por el Consejo de Ministros.

Señala además la normativa en referencia, que podrá acordarse el cierre definitivo, cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado, dentro de los dos años anteriores, por resolución firme en vía administrativa por la comisión de una infracción grave que hubiese dado lugar a la imposición de la sanción de cierre temporal del establecimiento.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, podemos afirmar que en España, desde el punto de vista tributario, la aplicación de la sanción de cierre de establecimientos esta reservada para sancionar infracciones tributarias relacionadas con los impuestos indirectos, en especial, para sancionar los supuestos de incumplimiento en materia de los impuestos especiales de fabricación, que gravan el consumo de los hidrocarburos, del alcohol y de las bebidas alcohólicas y de las labores del tabaco. Es una sanción accesoria a la sanción de multa y puede ser de carácter temporal o definitivo, según el infractor haya sido o no previamente sancionado con el cierre de su establecimiento.

B. REGULACIÓN DE LA SANCION DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS EN EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO OEA/BID PARA AMÉRICA LATINA (MCTAL) DE 1967 Y EN EL MODELO DE CÓDIGO DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS (CIAT) DE 1997

La referencia a los modelos de Códigos Tributarios que han servido de base para la elaboración de nuestros Códigos Orgánicos Tributarios es obligatoria para llevar a cabo un estudio integral de la sanción de cláusula temporal de establecimientos.

Referirnos a las bases que han orientado a nuestra Ley general de la tributación, es importante para comprender el origen en nuestro país de la positivización en materia tributaria de la sanción de clausura de establecimientos.

Para cumplir con este objetivo, debemos centralizarnos forzosamente en el estudio del Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) de 1967 y del Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) de 1997.

1. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) de 1967

Históricamente el Modelo de Código Tributario para América Latina tiene su origen en un Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos (OEA) y del Banco Interamericano de Desarrollo

(BID), que tuvo por objeto, como bien señala Giuliani Fonrouge (1997, 67), “la formulación de un proyecto de ley que pudiera servir de inspiración a los distintos países del continente con fines de unidad jurídica”.

Como modelo base para la codificación tributaria de los países latinoamericanos, el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) prevé en su sección cuarta (sanciones) del capítulo I (parte general) de su Título II (infracciones y sanciones), el elenco de sanciones susceptible de aplicarse en caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias previstas en el Modelo.

Textualmente señala el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) lo siguiente:

“Artículo 88.- Las sanciones aplicables son:
1º.) Prisión;
2º.) Multa;
3º.) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla;
4º.) Clausura de establecimiento;
5º.) Suspensión y destitución de cargos públicos;
6º.) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones;
7º.) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas;
8º.) Cancelación de inscripción en registros públicos.”

Particularmente con respecto a la clausura de establecimientos, sanción que nos interesa a los fines de este trabajo especial de grado, podemos señalar que la misma esta reservada en el Modelo de Código Tributario en referencia, para los casos de comisión del delito de defraudación tributaria, es decir, para los casos de realización de actos que inducen en error al Fisco, que requiere que el autor actúe con fraude

mediante actos que podrán tener distintas características, pero que todos responden a la noción de daño al Fisco y que tiene por finalidad la obtención de un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos fiscales, ya sea por el no pago de una obligación, ya por la obtención de una devolución o cualquier otro beneficio.

Especialmente, el artículo 101 del Modelo prevé las sanciones que podrán aplicarse conjunta o separadamente para los casos de defraudación, entre ellas la sanción de clausura de establecimientos.

Textualmente señala el artículo 101 del Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) lo siguiente:

“Artículo 101.- La defraudación fiscal será penada con las sanciones siguientes, que podrán aplicarse conjunta o separadamente:

1º.) Multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido o de \$ ___ a \$ _____ cuando no pudiere determinarse el monto de la defraudación.

2º.) Comiso de las mercancías o productos, y de los vehículos, animales y demás elementos utilizados para la comisión de la infracción;

3º.) Clausura del local donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de _____;

4º.) Cancelación de la inscripción en los registros públicos relacionados con la actividad desarrollada por el infractor, por un máximo de _____.”

Precisado lo anterior, podemos concluir que la sanción de clausura de establecimientos forma parte del catálogo de sanciones que propone el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL), que este tipo de sanción está limitado para castigar la defraudación tributaria,

ilícito material considerado uno de los más graves por sus mayores repercusiones económicas para el Fisco.

2. Regulación de la sanción de clausura temporal de establecimientos en el Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) de 1997

Haciendo un poco de historia podemos comentar que el Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) de 1997, fue el producto de las actividades de promoción de intercambio de experiencias en eventos internacionales y de cooperación técnica del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, a través de las cuales se pudo constatar que en gran parte de sus países miembros, las normas que regulan las relaciones fisco-contribuyente no resultaban adecuadas para lograr una aplicación equitativa de los tributos en un ambiente de seguridad jurídica.

El Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) está inspirado como señala Octavio (2000, 1529) "... en una orientación que se aleja del concepto de la obligación tributaria como relación de derecho y no de poder, del principio de igualdad jurídica de las partes de esa relación y de la seguridad jurídica de los contribuyentes".

Este Modelo fue fuente inspiradora por primera vez conjuntamente con el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL) del Código Orgánico Tributario Venezolano del año 2001, actualmente vigente.

El Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) plantea como todo modelo de legislación tributaria general, una serie de sanciones para los casos de incumplimientos de deberes tributarios. Este repertorio de sanciones está previsto en su artículo 158, el cual textualmente señala lo siguiente:

“Art. 158. Tipos de sanciones. Las sanciones aplicables son:

- 1) Prisión;
- 2) Multa;
- 3) Comiso de los efectos materiales objeto de la infracción o utilizados para cometerla;
- 4) Clausura temporal de establecimiento;
- 5) Suspensión y destitución de cargos públicos;
- 6) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones;
- 7) Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas;
- 8) Cancelación de inscripción en registros públicos;
- 9) La pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito fiscal, inhabilitación para participar en licitaciones públicas y pérdida del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de años.”

Es evidente entonces, que la sanción de clausura de establecimientos figura como una de las sanciones propuestas por el Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) para sancionar determinados ilícitos tributarios.

Ahora bien, los ilícitos tributarios que deben ser sancionados con clausura de establecimientos según este Modelo de Código Orgánico Tributario son los relacionados con la obligación de emitir comprobantes y así lo dispone su artículo 164 en los términos siguientes:.

“Art. 164 Contravenciones tributarias relacionadas con la obligación de emitir comprobantes.

1. Constituyen contravenciones relacionadas con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

a) No otorgar los comprobantes y otros documentos de emisión obligatoria, u otorgarlos sin que reúnan los requisitos y características exigidos por las normas tributarias.

b) Transportar mercaderías sin la documentación exigida por las normas tributarias.

c) Otorgar comprobantes por medios mecánicos parcial o totalmente ilegibles o mediante máquinas registradoras que no reúnan los requisitos exigidos por la Administración tributaria.

2. Serán sancionados con una multa de \$... a \$... y, en caso de reiteración, para cuya configuración no se exigirá en este caso el transcurso del plazo previsto en el art. 149 de este Código, con una clausura de hasta ... días de la oficina o establecimiento en que se hubiera cometido la contravención.”

Significa entonces que en el Modelo de Código del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), la sanción de clausura se impone para los casos de contravenciones relacionadas con el incumplimiento de la obligación de emitir documentos y de que éstos cumplan plenamente los requisitos legales y esto se debe, según los comentarios contenidos en el propio Modelo de Código, a la aplicación generalizada en los países pertenecientes al CIAT del Impuesto al Valor Agregado, en el cual el documento (factura) sirve de justificación a los créditos y débitos fiscales.

Finalmente, es de destacar que la sanción de clausura está recomendada como una pena accesoria a la de la multa, el sitio clausurado es el lugar en el cual se cometió la contravención y tiene carácter temporal.

C. REGULACIÓN DE LA SANCION DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS EN NORMAS DEL DERECHO VENEZOLANO

Históricamente, la sanción de clausura temporal de establecimientos ha estado prevista en los cuatro Códigos Orgánicos Tributarios que ha tenido Venezuela, como una sanción aplicable a las acciones y omisiones violatorias de normas tributarias.

En nuestro primer Código Orgánico Tributario que data del año 1982, la sanción de clausura temporal de establecimientos solo estaba prevista para sancionar la defraudación tributaria, es decir, la simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño que tuviera por objeto obtener un provecho para si o para un tercero a expensas del derecho del sujeto activo a la percepción del tributo.

Específicamente, la sanción de clausura temporal de establecimientos estaba prevista en el artículo 96 del Código Orgánico Tributario en referencia, en los términos siguiente:

“Artículo 96.- La defraudación será penada con multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido.

Podrán aplicarse además, conjunta o separadamente:

- a) Comiso de la mercancía u objetos, y de los vehículos y demás elementos utilizados para la comisión de la infracción.
- b) Clausura del establecimiento donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de seis (6) meses, cuando dicho establecimiento sea elemento esencial de la comisión de la infracción“

Posteriormente, con la reforma del Código Orgánico Tributario en el año 1992, la imposición de la clausura temporal de establecimientos no solo se limitaba a castigar la defraudación tributaria, sino también a castigar la

reiteración en el incumplimiento de determinados deberes formales relacionados con los impuestos al consumo.

En particular, la sanción de clausura temporal de establecimientos en el Código Orgánico de 1992 estaba regulada de la siguiente manera:

“Artículo 97.- La defraudación será penada con multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido.

Podrán aplicarse además, conjunta o separadamente:

- a) Comiso de la mercancía u objetos, y de los vehículos y demás elementos utilizados para la comisión de la infracción.
- b) Clausura del establecimiento donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de seis (6) meses, cuando dicho establecimiento sea elemento esencial de la comisión de la infracción“

“Artículo 109.- El que simule tener o altere de alguna manera una constancia de inscripción, será penado con multa de cincuenta mil a doscientos mil bolívares (Bs. 50.000,00 a 200.000,00)

Igual sanción corresponderá al que haga uso de una constancia falsa de inscripción.

En caso de impuestos al consumo la reiteración de la presente infracción acarreará, además, la clausura del establecimiento por un término de quince (15) a treinta (30) días continuos. “

“Artículo 110.- El contribuyente que omitiere llevar los libros y registros especiales exigidos por la ley y los reglamentos o no los conserve por el plazo previsto en la ley, referentes a las actividades u operaciones que se vinculan a la tributación, será penado con multa de cincuenta a doscientos mil bolívares (Bs. 50.000,00 a 200.000,00).

En la misma pena, disminuida en la mitad, incurrirá el que no lleve los libros y registros especiales conforme a las formalidades establecidas en las leyes o en los reglamentos.

En caso de impuestos al consumo la reiteración de la presente infracción acarreará, además, la clausura del establecimiento por un término de quince (15) a treinta (30) días continuos.”

“Artículo 111.- El que emitiera comprobantes, facturas u otros documentos falsos, o los simule o adultere, será penado con multa de cincuenta mil a doscientos mil bolívares (Bs. 50.000,00 a 200.000,00).

En la misma pena, disminuida en la mitad, incurrirá el que emita comprobantes, facturas u otros documentos sin cumplir con las formalidades establecidas en las leyes o en los reglamentos.

En caso de impuestos al consumo la reiteración de la infracción prevista en el encabezamiento de este artículo acarreará, además, la clausura del establecimiento por un término de quince (15) a treinta (30) días continuos.”

Con la posterior reforma del Código Orgánico Tributario en el año 1994, la previsión de la sanción de clausura temporal de establecimientos se mantuvo de forma similar a la que existía en el Código Orgánico Tributario del año 1992.

Se sancionaba con esta sanción a la defraudación tributaria y a la reiteración en la omisión de llevar los libros y registros especiales exigidos por la ley y los reglamentos o no conservarlos por el plazo previsto en la ley, referentes a las actividades u operaciones que se vinculan a la tributación.

Textualmente, la previsión de la sanción de clausura temporal de establecimientos en el Código Orgánico Tributario de 1994 era el tenor siguiente:

“Artículo 95.- La defraudación será penada con multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido, sin perjuicio de las sanciones previstas en el Código Penal.

Podrán aplicarse además, conjunta o separadamente:

- a) Comiso de la mercancía u objetos, y de los vehículos y demás elementos utilizados para la comisión de la infracción.
- b) Clausura del establecimiento donde se hubiere cometido la infracción, por un máximo de seis (6) meses, cuando dicho establecimiento sea elemento esencial de la comisión de la infracción. “

“Artículo 106.- El contribuyente que omitiere llevar los libros y registros especiales exigidos por la ley y los reglamentos o no los conserve por el plazo previsto en la ley, referentes a las actividades u operaciones que se vinculan a la tributación, será penado con multa de cincuenta unidades tributarias a doscientas unidades tributarias (50 U.T. a 200 U.T.).

En la misma pena, disminuida en la mitad, incurrirá el que no lleve los libros y registros especiales conforme a las formalidades establecidas en las leyes o en los reglamentos.

En caso de impuestos al consumo la reiteración de la presente infracción acarreará, además, la clausura del establecimiento por un término de quince (15) a treinta (30) días continuos.”

Como se puede observar, en el Código Orgánico Tributario de 1994 a diferencia del Código Orgánico Tributario de 1992, se disminuyen los deberes formales relacionados con los impuestos al consumo cuyo incumplimiento acarrea la imposición de esa sanción.

Con respecto al Código Orgánico Tributario de 2001, actualmente vigente, debemos señalar que la sanción de clausura temporal de establecimientos también forma parte del grupo de sanciones aplicables en los casos de comisión de determinados ilícitos formales, derivados del incumplimiento de los deberes puestos a cargo de los sujetos pasivos, que tienen por finalidad, facilitar la verificación, fiscalización y determinación del tributo.

Como correctamente señala Meier (2006, 605), el Código Orgánico Tributario Venezolano de 2001 contempla:

... un tipo de clausura temporal, una sanción provisional a tiempo determinado, que pretende tutelar la buena marcha de la Administración, sancionando el incumplimiento de los deberes formales de impuestos indirectos o al consumo, como el Impuesto al Valor Agregado, a cargo de los sujetos pasivos y que tendría

por finalidad inmediata, facilitar las labores de verificación y fiscalización, en fin la determinación del tributo...

En el Código Orgánico Tributario de 2001 la clausura temporal de establecimientos es aplicable para sancionar los ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes y con la obligación de llevar libros y registros contables especiales y contables. Se impone al infractor al comprobarse la comisión del ilícito por primera vez, contrariamente a lo que ocurría en el Código Orgánico Tributario de 1994, donde la sanción de clausura temporal de establecimientos si bien era igualmente aplicable en los casos de incumplimientos relacionados con impuestos al consumo, su aplicación solo era posible en los casos de reiteración en la comisión de la infracción.

En este orden de ideas, son cinco las conductas que pueden ser castigadas con clausura temporal de establecimientos en nuestro Derecho Tributario y las mismas están contenidas en los artículos 100.1 y 102, en sus 4 numerales, del Código Orgánico Tributario, todas directamente vinculadas con el incumplimiento de deberes formales necesarios para la inspección y recaudación de los tributos indirectos, fundamentalmente el impuesto al valor agregado (Weffe, 2006, 200).

Veamos en detalle cada uno de lo ilícitos previstos en el Código Orgánico Tributario de 2001, susceptibles de ser sancionados con clausura temporal de establecimiento.

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios correspondientes a impuestos al consumo siempre que el monto total de las facturas,

comprobantes o documentos dejados de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) en un mismo período.

Este ilícito está regulado en el numeral 1° y en el primer aparte del artículo 101, en los términos siguientes:

“Artículo 101.- Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes:

1. No emitir facturas u otros documentos obligatorios

(...)

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con multa de una unidad tributaria (1 U.T.) por cada factura, comprobante o documento dejado de emitir, hasta un máximo de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) por cada período o ejercicio fiscal, si fuere el caso. Cuando se trate de impuestos al consumo y el monto de las facturas, comprobantes o documentos dejados de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 U.T.) en un mismo período, el infractor será sancionado además con clausura de uno (1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito. Si la comisión del ilícito no supera la cantidad señalada, sólo se aplicará la sanción pecuniaria. Si la empresa tiene varias sucursales, la clausura sólo se aplicará en el lugar de la comisión del ilícito.”

Como se ha visto, se trata de un ilícito por omisión, es decir, un ilícito por la falta de cumplimiento de la obligación tributaria de emitir facturas y comprobantes, que desde un punto de vista material está sometido:

... a una condición de procedencia, que opera como un límite de precalificación de la sanción de clausura de establecimiento, ante el incumplimiento del deber formal de emitir facturas y comprobantes, ya que se requiere una cuantificación del ilícito cometido de al menos doscientas unidades tributarias (200 UT), en el mismo período; es decir, durante el transcurso de un mes para el caso del Impuesto al Valor Agregado, el monto total de las facturas debe superar el umbral previsto por la norma, de lo

contrario únicamente procederá la sanción pecuniaria... (Meier, 2006, 606).

El ámbito temporal de la sanción de clausura, en este caso, es de uno (1) a cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiere cometido el ilícito.

2. Ilícitos formales vinculados con la obligación de llevar los libros contables y registros correspondientes a impuestos al consumo.

Este ilícito esta regulado en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario, en los términos siguiente:

“Artículo 102.- Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables:

1. No llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.
2. Llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con atraso superior a un (1) mes.
3. No llevar en castellano o en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables, excepto para los contribuyentes autorizados por la Administración Tributaria a llevar contabilidad en moneda extranjera.
4. No conservar durante el plazo establecido por las leyes y reglamentos los libros, registros, copias de comprobantes de pago u otros documentos; así como, los sistemas o programas computarizados de contabilidad, los soportes magnéticos o los microarchivos.

Quien incurra en el ilícito descrito en el numeral 1 será sancionado con multa de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.), la cual se incrementará en cincuenta unidades tributarias (50 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de doscientas cincuenta unidades tributarias (250 U.T.).

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 2, 3 y 4 será sancionado con multa de veinticinco

unidades tributarias (25 U.T.), la cual se incrementará en veinticinco unidades tributarias (25 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cien unidades tributarias (100 U.T.).

En caso de impuestos indirectos, la comisión de los ilícitos tipificados en cualesquiera de los numerales de este artículo, acarreará, además de la sanción pecuniaria, la clausura de la oficina, local o establecimiento, por un plazo máximo de tres (3) días continuos. Si se trata de una empresa con una o más sucursales, la sanción abarcará la clausura de las mismas, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas, caso en el cual sólo se aplicará la sanción a la sucursal o establecimiento en donde se constate la comisión del ilícito.”

Como se puede observar, la norma castiga los ilícitos formales relacionados con la forma de llevar los libros y registros contables relacionados con los impuestos indirectos, con la aplicación conjunta de una pena pecuniaria y la sanción de clausura de establecimientos, la cual “Se impone sin reparar en la cuantificación como limite de procedencia, además incrimina a todos los supuestos descritos en cada uno de los cuatro numerales del artículo 102 del COT” (Meier, 2006, 607).

El ámbito temporal de la sanción de clausura, en cada uno de los casos, es de un plazo máximo de tres (3) días continuos de la oficina, local o establecimiento.

Es de destacar que tanto el supuesto de hecho previsto en el artículo 101 del Código Orgánico Tributario como los supuestos de hechos previstos en el artículo 102 del mismo texto legal, son figuras penales en blanco, en donde “Los tipos no constituyen, por si solos, la descripción completa del hecho imponible, sino que, por el contrario, remiten a normas jurídicas extrapenales o de rango inferior, con las cuales se debe completar la tipicidad legal” (Díaz, 1994, 346), que en nuestro caso particular es la Ley de

Impuesto al Valor Agregado, la Resolución N° 320, por la cual se dictan las Disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y otros Documentos y la Providencia Administrativa N° 0591, que establece las Normas Generales de Emisión y Elaboración de Facturas y otros Documentos, que fungen como normas complementarias en las cuales se establecen las condiciones y requisitos que deben cumplir los contribuyentes en la emisión de facturas y comprobantes, así como en la forma de llevar los libros y registro contables relacionados con los impuestos indirectos.

Esta situación, ha dado pie para que algunos estudiosos tributarios consideren que al preverse normas penales en blanco que remiten a normas de rango sublegal, se atenta contra los principios constitucionales de legalidad y reserva legal.

En efecto, para Meier (2006, 607) no se puede dejar de advertir la inconveniencia de las remisiones genéricas de la Ley de Impuesto al Valor Agregado a las normas sub-legales, que operan como normas complementarias al régimen jurídico de los comprobantes y al régimen jurídico de los libros y registros especiales, en materia sometida a la estricta reserva legal, como la sancionatoria, en la que existe una competencia irreductible a favor del legislador, que impide la deslegalización o el exceso reglamentario, principalmente para evitar que el Ejecutivo o la Administración Tributaria, regule por medio de Reglamentos, Resoluciones o Providencias los supuestos típicos complementarios a las sanciones que aplican estos mismos órganos, con la carga de inseguridad jurídica y el desconocimiento directo a los principios de tipicidad, de legalidad, reserva legal formal y material y se separación de poderes, que ello conlleva.

Sin embargo, esta posición no es unánime, toda vez que existe otro grupo de estudiosos para los cuales la existencia de normas penales en blanco no atenta contra el principio constitucional de legalidad y así lo ha afirmado Creus (1999, 161), para quién:

...la ley penal en blanco es la que legisla específicamente sobre la sanción (pena), refiriéndola a acciones prohibidas cuya particular conformación, a los efectos de la aplicación de aquéllas, deja librada a otras disposiciones a las cuales remite. No es que en ellas esté ausente el precepto, pero éste se encuentra meramente indicado por el reenvío; para circunscribirse cumpliendo con el requisito de la tipicidad y, por ende con el principio de la legalidad, hay que recurrir a otra norma, que actúa como 'complemento' de la ley penal en blanco...

En fin, esta ha sido la evolución de la previsión legislativa de la sanción de clausura temporal de establecimientos en los diversos Códigos Orgánicos Tributarios que han estado vigentes en nuestro país y la previsión de esta sanción en nuestra máxima ley tributaria actualmente vigente.

CAPITULO II

NATURALEZA JURÍDICA DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS

En términos generales, se puede definir a la clausura, como el cierre temporal o permanente de un local, comercio o establecimiento.

Según Álvarez Echagüe (2002, citado por Weffe, 2006, 192), la clausura es:

...la sanción que establece el legislador para ser aplicada ante el incumplimiento de ciertos deberes formales que vienen impuestos por la ley, o por la normativa reglamentaria inferior, cuya consecuencia fundamental consiste en el cierre por un tiempo determinado del establecimiento donde el sujeto pasivo desarrolla su actividad económica...

En esta misma tónica, señala Meier (2006, 599) que:

...la sanción de clausura es la pérdida temporal o definitiva del derecho al uso comercial o exteriorizado del local o establecimiento que sirve de base o asiento a la actividad económica del sujeto sancionado, lo que apareja la suspensión temporal o definitiva del ejercicio de la actividad normalmente lucrativa, en fin, la privación de la actividad comercial, industrial o productiva que tiene consecuencias desfavorables para el patrimonio y la persona del infractor...

Doctrinalmente, se discute la naturaleza jurídica de la sanción de clausura, en especial si la misma constituye una pena, una sanción administrativa o una sanción tributaria, lo que no es mas que una

consecuencia de la polémica doctrinal existente en relación con la naturaleza jurídica de los ilícitos y las sanciones tributarias.

En la actualidad existen tres (3) posiciones o teorías encontradas que tratar de dilucidar cual es la naturaleza jurídica la sanción de clausura de establecimientos, a saber:

A. TEORIA SOBRE LA NATURALEZA ADMINISTRATIVA DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS

Según esta teoría la clausura de establecimientos, como todas las sanciones aplicadas por la Administración Tributaria, es una sanción administrativa “diferenciada de las penas establecidas en el Código Penal, tanto por el órgano que las impone como por su ejecutividad y ejecutoriedad, y por la limitada intervención del Poder Judicial en su control” (Weffe, 2006, 193).

En cuanto al creador de esta teoría o postura señala Villegas (1965, citado por Edwards, 2000, 119) que se:

...reconoce unánimemente que el notable jurista alemán James Goldschmidt fue el exponente más brillante de esta teoría, siendo considerado como su verdadero creador. A partir de su obra fundamental, *Verwaltungsstrafrecht*, publicada en el año 1902 y a través de sus múltiples trabajos posteriores, desarrolló su idea de la existencia de un derecho penal administrativo partiendo de la distinción entre la actividad administrativa del Estado y sus otras actividades de legislación y justicia...

Los partidarios de esta teoría se subdividen a su vez en dos grupos, por un lado se encuentra Goldschmidt, Waline, Delogu, Núñez y Andreozzi, quienes argumentan a favor de la naturaleza administrativa de los ilícitos

tributarios en base a considerar que el bien jurídico tutelado por el ilícito tributario es antológica y cualitativamente distinto del protegido por el derecho penal común; y por otro lado, encontramos a Vigellas y Fernández Lalanne, quiénes argumentan a favor de la naturaleza administrativa tomando como criterio de referencia la naturaleza, características y efectos de la pena en los ilícitos tributarios, que no tendría por objeto disminuir un bien jurídico del infractor, sino resarcir al fisco del daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico del contribuyente (Díaz H. et al., 1994, 318).

Por otra parte, se ha afirmado que la teoría administrativa de las sanciones tributarias, tiene su origen en las diferencias existentes entre delitos y contravenciones.

Según señala Witker (2007, 293), existen una clara diferencia entre:

... el derecho penal común cuyas normas describen y sancionan una serie de infracciones que atentan, inmediata y directamente, los derechos de la sociedad y de cada uno de los individuos que la constituyen. Por otro lado, existiría el llamado derecho penal administrativo, cuyas normas describen y sancionan faltas a la colaboración con la acción penal estatal que no lesionan inmediata y directamente sino medita e indirectamente los derechos de la sociedad. Al primer tipo de infracciones se les denomina “delitos”, y generalmente están tipificados en el Código Penal. Al segundo tipo de infracciones se le llama “contravenciones” y sus normas se encuentran generalmente dispersas en leyes y demás disposiciones legales tributarias...

En cuanto a las consecuencias fundamentales de adoptar esta teoría o postura, sobresalen según Edwards (2000, 120) que:

... el juzgamiento de las infracciones tributarias estaría a cargo de los tribunales administrativos y no judiciales, con un procedimiento rápido, que podría enervar peligrosamente la garantía constitucional del debido proceso y de la defensa en juicio, debilitándose la aplicación de los principios fundamentales del derecho penal...

B. TEORIA SOBRE LA NATURALEZA TRIBUTARIA DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS

Esta teoría parte de la premisa que la clausura de establecimientos es una sanción de naturaleza tributaria que deriva del poder tributario del Estado.

Postula esta tesis que las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativo o al derecho económico ni constituye una disciplina autónoma como sería el derecho penal tributario, sino que constituye un capítulo del derecho tributario, disciplina que integra el derecho financiero y, como tal, independiente (Villegas, 1964, 26).

El principal exponente de esta teoría es Giuliani Fonrouge, para quien las características especiales de los ilícitos tributarios le aseguran una posición particular en el campo de lo ilícito, que hace inaplicable a ciertos principios del derecho penal común (Contursi, 2006, 3).

En efecto, para Fonrouge (1970, 634) las sanciones fiscales y entre ellas la sanción de clausura temporal de establecimientos:

... ofrecen acentuado particularismo que justifica su consideración independiente, pero en lo esencial tiene carácter sancionador

para prevenir y reprimir las transgresiones y no para reparar daño alguno, de manera que en su esencia son de naturaleza penal, a condición de entender esta expresión en su sentido genérico y no circunscrita a la ilicitud contemplada en el código penal...

Según comenta Moreno (2006, 483) con esta expresión el autor reconoce:

... que las penas no son exclusivas del Derecho Penal, en su análisis sobre el ilícito tributario se pronuncia en contra de las posiciones que consideran las infracciones tributarias como una desobediencia a las órdenes de la administración y al delito tributario como un quebrantamiento de un fin administrativo, para él las sanciones fiscales derivan del poder tributario estatal pero no constituyen accesorio del impuesto pues responden a finalidades distintas y se rigen por normas separadas...

Por su parte, Jarach (1969, 328) comenta que el Derecho Tributario puede contener normas que representen infracciones y conminen verdaderas sanciones penales sin necesidad de que esta materia forme parte del derecho penal común.

La principal consecuencia de esta segunda postura es que “No obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho criminal, su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas” (Giuliani, 1970, citado por Villegas, 1992, 373).

C. TEORIA SOBRE LA NATURALEZA PENAL DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS

Según esta tercera y última postura, la sanción de clausura tiene una naturaleza penal, toda vez, que es una:

... auténtica pena, en tanto considera irrelevante el hecho de si el Código Penal la define como tal o no, sino atiende más bien a las características esenciales de ésta: la clausura es la reacción del Estado, en ejercicio de sus ius puniendo, que castiga la violación del ordenamiento... (Weffe, 2006, 193)

De conformidad con esta teoría la sanción de clausura tiene un claro sentido retributivo y no resarcitorio, siendo además que no existen diferencias ontológicas entre el ilícito penal común y el ilícito tributario (Edwards, 2000, 121).

La tendencia penalista de las sanciones tributarias surgió en Alemania, sus autores sostenían que la represión de los ilícitos fiscales pertenecían al ámbito del derecho penal ordinario, y como fundamentos sostienen: a) que el legislador fiscal como el penal persiguen el mismo objetivo, b) que los ilícitos tributarios constituyen delitos contra el patrimonio dado que los ingresos son la fortuna de la comunidad, c) el infractor trata de eludir una disminución de su patrimonio, afectando el funcionamiento del Estado, lo motivan los mismo móviles de las penalidades ordinarias (Lampolio, 2007, 2).

El máximo representante de esta teoría fue el profesor Sáinz de Bujanda quién sostiene que “Existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria. La única diferencia entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en las otras leyes es de tipo formal, ya que no hay una línea divisora sustancial entre una y otra” (Villegas, 1992, 374).

Para los partidarios de esta postura no existen diferencias ontológicas esenciales entre las sanciones penales y las administrativas, existiendo entre

ellas una unidad sustancial, ya que ambas tienen como finalidad sancionar, menoscabando un bien jurídico del infractor con fines retributivos o preventivos, y no con el objetivo de reparar el daño causado o proveer de recursos al Fisco (Díaz H. et al., 1994, 319).

En apoyo de esta postura encontramos en la actualidad a Cárceles y Amarilla (2006, 6), quienes señalan que con la clausura no se sanciona el mero incumplimiento formal sino y que se trata de una sanción de carácter penal y no meramente infraccional tal como lo ha expresado la Cámara Nacional de Apelaciones Argentina en lo Contencioso Administrativo Federal in re "Basso, Raúl A. c/ AFIP - DGI s/ Amparo" al decir: "(...) Amen de coincidir con el recurrente acerca de la naturaleza penal y -por ende- personal de las sanciones previstas por la Ley 11.683, (...)", sino que reprime aquella conducta disvaliosa intencional de no emitir facturas o documentos equivalentes, u otras omisiones formales para impedir o entorpecer la acción verificadora del Organismo fiscal. El Máximo Tribunal ha sostenido en la causa LAPIDUZ, ENRIQUE c/D.G.I. s/ ACCION DE AMPARO (28/04/1998) Fallos 321:1043; "...que en razón del innegable carácter represivo que reviste la clausura prevista en el art. 44 de la Ley 11.683"... -actualmente art. 40- "...Cabe recordar que el mencionado trataba precisamente, sobre la aplicación de la sanción de clausura -prevista por la ley 14.878, a la que el Tribunal calificó como una medida "de índole estrictamente penal" (considerando 7º) ..."

Nuestro máximo Tribunal parece inclinarse por esta teoría, toda vez que mediante sentencia de la Sala Constitucional de fecha 31 de julio de 2002 en el caso Leonardo Antonio Malavé, se pronunció acerca de la identidad sustancial de los ilícitos y sanciones administrativas con los delitos y penas criminales y sobre la aplicación de los principios penales de rango

constitucional a los procedimientos administrativos sancionatorios. Textualmente en la referida sentencia se puede leer lo siguiente:

... existe una sustancial identidad de los ilícitos y sanciones administrativas con los delitos y penas criminales, derivadas ambas del *ius puniendi* que monopoliza el Estado, por ser manifestaciones del poder de persecución y sanción a las transgresiones y violaciones al orden jurídico y cuya pretensión común, es la protección de bienes jurídicos tutelados, social y jurídicamente relevante, por medio de la prevención, situación y represión, por supuesto, dentro de un respeto irrestricto de los derechos y garantía constitucionales. Como señaló esta Sala Constitucional en Sentencia del 24 de octubre de 2001 (Caso: Supermercado Fatima, S.R.L): *"...el derecho a la defensa y al debido proceso constituyen garantías inherentes a la persona humana y en consecuencia, aplicables a cualquier clase de procedimientos....* De lo que se infiere, la aplicación sin restricciones o cortapisas al ámbito administrativo sancionador o sancionatorio, tanto disciplinario, funcional, tributario, en fin, en todos los supuestos en que se manifieste la potestad sancionadora de los órganos o entes administrativos del Estado, de los principios generales que informan el derecho penal sustantivo y adjetivo...

Finalmente, debemos comentar que la consecuencia que se deriva de la teoría sobre la naturaleza penal de la sanción de clausura temporal de establecimientos, es que a las infracciones y sanciones tributarias se les pueden aplicar los mismos principios del derecho penal, toda vez que el Derecho Penal es un todo, y para los casos no previstos en la norma tributaria se aplicará el Código Penal, pudiendo establecerse normas especiales para determinados supuestos.

La aplicación de los principios del derecho penal a la materia fiscal otorga mayores garantías a los contribuyentes y limita las facultades sancionatorias de la Administración Tributaria.

CAPITULO III

JUSTIFICACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS

La justificación de la imposición de toda sanción tributaria está directamente vinculada con la noción de bien jurídico protegido o tutelado, el cual no es mas que “La relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que le afectan” (Zaffaroni, 1987, 389).

Jescheck (1993, citado por Jaureguiberry y Codias, 2007, 3) señala respecto del bien jurídico protegido que:

... la doctrina alemana entiende que: "en todas las normas jurídico penales subyacen juicios de valor positivos sobre bienes vitales que son indispensables para la convivencia humana en la comunidad y deben ser protegidos, consecuentemente, por el Poder coactivo del Estado a través de la pena pública (...) Estos valores se convierten en bienes jurídicos al ser acogidos en el ámbito de protección del ordenamiento jurídico. Todos los preceptos penales pueden reconducirse a la protección de uno o varios bienes jurídicos...

La expresión “bienes jurídicamente protegidos” comprende según Damarco (2007, 1), “...todo objeto que interesa a la sociedad, no sólo las cosas y los derechos, sino todos los bienes intangibles que reconoce la dignidad del ser humano”.

En efecto, la sanción de clausura temporal de establecimientos encuentra su justificación en la protección o tutela de bienes jurídicos considerados trascendentes para la comunidad y la vida social.

Pasemos ahora a señalar cuales son los bienes jurídicos tutelados y protegidos a través de la imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos según la doctrina y la jurisprudencia.

A. JUSTIFICACIÓN DOCTRINAL

Doctrinalmente se han señalado varios bienes jurídicos que se pretenden tutelar o proteger con la tipificación de las infracciones tributarias y con sus consecuentes sanciones.

De manera general se ha afirmado que el bien jurídico tutelado en las infracciones tributarias es el exacto cumplimiento del deber constitucional de contribuir, el cual tiene dos (2) vertientes distintas que se complementan entre si, en primer lugar, el interés social a la existencia de recursos financieros necesarios para afrontar los gastos públicos y, en segundo lugar, el interés social a que se cumpla con la distribución de la carga tributaria conforme a lo dispuesto por los preceptos legales y las pautas constitucionales que rigen la materia (Díaz H. et al., 1994, 321).

En el caso específico de la pena de clausura tributaria, comenta Edwards (1994, 5) que el bien jurídico protegido es la función de verificación y fiscalización del organismo fiscal y que el Estado:

... como organización política del poder, necesita inexorablemente de recursos para el cumplimiento de sus fines. El impuesto se nos presenta, entonces, como el recurso tributario por excelencia para la obtención de ingresos que serán aplicados a la satisfacción de fines estatales. Por tal motivo, quién no cumpla con su obligación fiscal está entorpeciendo la actividad financiera del Estado e imposibilitando el cumplimiento de sus fines superiores. Es decir que lo tutelado es la actividad financiera estatal que, en definitiva,

consiste en la obtención de recursos que serán aplicados a los fines propuestos por el Estado...

Por su parte, Díaz (s/f, citado por Jaureguiberry y Codias, 2007, 3) señala que en el caso de la sanción de clausura:

... el bien jurídico protegido por la ley, son las facultades de fiscalización y verificación del Fisco que dicta normas reglamentarias de cumplimiento universal y obligatorio para acceder a la información que permita, ulteriormente, determinar el fiel cumplimiento de la obligación tributaria material por parte de los contribuyentes y responsables...

En igual sentido argumenta Damarco (2007, 6) al puntualizar que el bien jurídico protegido con la sanción de clausura temporal de establecimientos es la administración tributaria, porque se sanciona con ella la falta de colaboración con sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos, es decir, se sanciona el incumplimiento de deberes de hacer y de no hacer establecidos por la legislación para facilitar las mencionadas funciones del organismo recaudador.

Guerrieri y Pena (2004, 1), señalan que en relación con el bien jurídico protegido o tutelado en la norma para los ilícitos cuya sanción es la clausura, comparten "... la síntesis esbozada por un sector de la doctrina que sostiene que existen tres (3) bienes tutelados: la administración tributaria nacional, las rentas fiscales en peligro y el circuito económico del mercado".

Finalmente, Giangreco (2002, 18), señala que el bien jurídico protegido al imponerse la sanción de clausura es "... ese conjunto de facultades de fiscalización y verificación que posee la Administración Tributaria Fiscal y que se plasma en la exigencia de cumplimiento de un

determinado número de deberes formales por parte de los contribuyentes y demás responsables”.

B. JUSTIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL

Si bien en Venezuela aún no existe un criterio sentado por los Tribunales de Justicia, que puntualice cual es el bien jurídico tutelado por la sanción de clausura temporal de establecimientos, no es este el caso de la República Argentina, en donde existe el mayor elenco de fallos judiciales en los cuales se ha tratado de delimitar el objeto protegido por esta reprimenda jurídica.

En efecto, la Corte Suprema de Justicia de Argentina en la causa “García Pinto José c. Mickey S.A.” (Sentencia del 11-05-91, Impuestos 1991-B-2327), señaló que la sanción de clausura propicia la intervención del órgano fiscal y que aquella intervención se producía para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. Los términos de la sentencia de ese Alto Tribunal ponen en claro que la sanción de clausura prevista en Ley 11683 protege al mercado. (Damarco, 2007, 9).

La Corte Suprema de Justicia de Argentina a través de ese fallo amplió el concepto sobre el bien jurídico tutelado, comprendiendo el control del circuito económico en el que circulan los bienes, es decir, el mercado (Jaureguiberry y Codias, 2007, 3)

Posteriormente, en la causa “Moño Azul S.A.” (Sentencia del 14-04-93) el mismo Alto Tribunal dejó aclarado que los bienes jurídicos protegidos por los artículos 43 y 44 de la Ley 11683 no eran los mismos porque mientras

el artículo 43 sancionaba los incumplimientos de los deberes formales vinculados con la verificación, fiscalización y determinación de los tributos, el artículo 44 (que regula la sanción de clausura) penaba conductas que a través del cumplimiento de ciertos deberes formales permiten ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes (Damarco, 2007, 10).

En otro caso más reciente la Corte Suprema de Argentina en la causa “Povolo” (Sentencia del 11-10-2001) señaló con respecto a la sanción de clausura lo siguiente:

“...se colige con claridad que el bien jurídico de cuya protección se trata excede al de integridad de la renta fiscal. En efecto, se considera de vital importancia como instrumento que coadyuvará a erradicar la evasión, al logro de la equidad tributaria y, por ende, al correcto funcionamiento del sistema impositivo, el hecho de dotar a la administración de mecanismos eficaces de contralor y de apercibimiento con la finalidad de que los contribuyentes, en lo mediato, modifiquen sus conductas tributarias voluntariamente y que, en lo inmediato, lo hagan porque existe una estructura de riesgo ante la sola posibilidad de no cumplir ...” y que “... no aparece exorbitante que el legislador castigue con la sanción cuestionada (sanción de clausura) la no emisión de facturas o comprobantes en legal forma, pues aunque se trate un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base –al menos– de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en si misma, se ve comprometida por tales comportamientos...”

Como podemos visualizar, la Corte Suprema de Argentina a través de estas sentencias consideró que el artículo 44 de la Ley 11.683 que prevé la sanción de clausura, protege tanto al mercado como a otros bienes jurídicos como las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria.

De todo lo anterior, se puede concluir que la doctrina y la jurisprudencia (en Argentina) han sido contestes en afirmar que el bien jurídico tutelado con la imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos abarca no sólo la renta fiscal y las facultades de verificación y fiscalización del organismo recaudador, sino también el contenido social en cuanto a que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el cual gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, protegiéndose así a través de los deberes formales y la equidad tributaria.

CAPITULO IV

PROPORCIONALIDAD ENTRE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS Y EL INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. EL BIEN JURÍDICO TUTELADO FRENTE AL PERJUICIO PATRIMONIAL DEL CONTRIBUYENTE

Uno de los puntos más álgidos sobre la sanción de clausura temporal de establecimientos es si la misma constituye una sanción razonable y proporcionada en relación con los hechos que originan su imposición y si existe correspondencia entre el bien jurídico protegido por la norma y el grado de afectación que soporta el infractor en el bien jurídico propio.

Lo primero que debemos precisar es lo que se entiende por razonabilidad de una norma.

Al respecto, Bidart Campos (1981, citado por Edwards, 2000, 133), afirma que la razonabilidad de una norma jurídica significa “la verificación de la proporción entre el fin querido y la medida adoptada para lograrlo”.

Por argumento en contrario, la irrazonabilidad de una norma se origina cuando existe falta de relación entre el tipo penal descrito en la ley, el fin perseguido o bien jurídico protegido y el perjuicio económico que la sanción puede implicar para el infractor, situación que se produce en todos aquellos casos en que la afectación del bien jurídico sea tangencial y el perjuicio derivado de la clausura temporal de establecimientos implique un daño patrimonial que no guarde relación con la naturaleza y gravedad de la conducta imputada (Cucchiatti, s/f, citado por Edwards, 2000, 134).

Bidart (s/f, citado por García, 1997, 2), explica que:

... para comprobar la razonabilidad de una medida no basta con averiguar si tiene simetría con el fin que se quiere obtener mediante ella...una vez que se da por cierto que una medida sirve para alcanzar el fin a que se la destina, es indispensable descubrir con sagacidad si esa medida es la más gravosa o la más benigna en la alternativa de varias posibles para el mismo fin. Porque si existiendo opción por una que sea menos onerosa se ha elegido la más rigurosa o severa, entonces no hay razonabilidad sino arbitrariedad...

La razonabilidad de una norma jurídica y por consiguiente de la sanción que la misma prescribe se encuentra estrechamente vinculada con el principio de proporcionalidad de la sanción o de la pena, el cual es utilizado con frecuencia como parámetro para enjuiciar tanto la actividad legislativa en materia de Derecho Tributario Sancionador como la aplicación que la Administración hace de las normas que de ella resultan (Trayter y Aguado, 1995, 89).

Para referirnos a los orígenes y antecedentes del principio de proporcionalidad, haremos nuestro lo expresado por los Magistrados en el Salón de Audiencias de Tribunal Supremo de Justicia, en Sala de Casación Penal, quienes en sentencia de fecha 26 de febrero de 2003, señalaron lo siguiente:

... el principio de la proporcionalidad de las penas es clásico dentro del derecho penal y viene consagrado universalmente desde el siglo XVIII. La mayoría de las constituciones del mundo lo acogen como formando parte del concepto de la equidad y de la justicia.
César Beccaria en su clásica obra "De los Delitos y de las Penas", publicada por primera vez en 1764, ya señalaba la necesidad de la exacta distribución de las penas, teniendo éstas que estar proporcionadas de acuerdo al daño social que el delito

haya ocasionado “*vi debe essere una proporzione fra i delitti e le pene*”.

Montesquieu, también en su clásica obra “Del espíritu de las leyes”, se refiere a la necesidad de la proporcionalidad que debe existir entre el daño ocasionado por el delito y la pena que ha de aplicar el Estado: “*la libertad es favorecida por la naturaleza de las penas y su proporción*”.

Pero el antecedente más remoto y que ha servido de inspiración a todos los ordenamientos jurídicos es el clásico aforismo latino, de cómo ULPIANO define la justicia “*Justicia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*”....

En el referido fallo, la Sala Penal del Tribunal Supremo de Justicia explica cómo se encuentra consagrado el Principio de Proporcionalidad en nuestra Constitución:

... en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en varias disposiciones, donde se hace referencia a la justicia se acoge el principio de la proporcionalidad: en el artículo 2, cuando se refiere a que “Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia...” El concepto de Justicia está inspirado en todas las Constituciones del Mundo en la ya señalada clásica definición de lo que se entiende por Justicia, en donde aparece como elemento indispensable el principio de la proporcionalidad como un elemento supra constitucional reconocido universalmente; en los artículos 19 y 20 donde se garantiza el goce y ejercicio de los derechos humanos, en su más amplia concepción conforme a éste último artículo, siendo precisamente el principio de la proporcionalidad un derecho inherente a la persona humana; en el artículo 26, donde se señala expresamente: “el Estado garantizará una justicia gratuita, accesible, imparcial, idónea, transparente, autónoma, independiente, responsable, equitativa y expedita...” La equidad es sinónimo de Justicia que en su concepto más acabado y en sentido distributivo le da a cada cual lo que le corresponde acude al principio de la proporcionalidad en la forma de repartirse las recompensas y los castigos...

En cuanto al contenido del principio de proporcionalidad, Barnés (1994, citado por García Calvente, 2001, 262), comenta que existen:

... tres elementos integrantes del principio: idoneidad o aptitud, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. La idoneidad se refiere a la aptitud para alcanzar la finalidad perseguida. La necesidad a la imposibilidad de encontrar un medio más apropiado y moderado para su consecución. Por último, la proporcionalidad implica adecuación entre el medio y el fin...

En la misma tónica, señala Martínez (1997, citado por Meier, 2006, 615) que:

...el “test de razonabilidad”, denominado por la doctrina alemana como “principio de proporcionalidad en sentido amplio”, tiene tres elementos: el examen de la adecuación de la medida limitadora al bien que mediante ella se pretende proteger; el examen de la necesidad de la lesión del derecho para el fin pretendido, por no existir una alternativa menos gravosa; y el denominado “principio de proporcionalidad en sentido estricto”, que trata de valorar si la lesión es proporcionada al fin que con ella se pretende...

Según Barnés (1998, citado por Meier, 2006, 622), la finalidad del principio de proporcionalidad es tratar:

... por medio de diferentes manifestaciones, de imponer al Estado un ejercicio moderado de su poder. Así, por ejemplo, la adecuación entre los medios y el fin, o la elección del medio más idóneo o de la menor restricción posible del bien o derecho protegido por el ordenamiento, o finalmente de la justa medida; a través de todas estas manifestaciones, el principio de proporcionalidad representa una cierta concretización de la idea de justicia, tanto en el ejercicio de derechos como en la imposición de deberes y de cargas, de equilibrio de intereses contrapuestos, en la línea de su menor perjuicio posible ...

Nuestro Máximo Tribunal también se ha pronunciado en torno a los fines perseguidos a través del Principio de Proporcionalidad de la pena. En especial, la Sala Constitucional en sentencia de fecha 6 de febrero de 2007 en el caso *Agencias Generales Conaven C.A. y otros* contra los artículos 121, literales C y E, y 133 de la Ley Orgánica de Aduanas señaló que:

... el principio de proporcionalidad, encuentra su soporte axiológico en el acomodamiento que debe darse entre la sanción y su finalidad, es decir, es una garantía de equilibrio frente a lo que Comadira J. (*Derecho Administrativo*. 1996. Editorial Abeledo-Perrot. Pág 73), califica como el exceso de punición que se produce cuando la pena no se ajusta a la tésis represiva que la sustenta...

En el derecho comparado también podemos encontrar fallos judiciales que se refieren al Principio de Proporcionalidad.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en sentencia de fecha 11 de julio de 1989 en el Asunto 265/1987, señaló que:

...es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que el principio de proporcionalidad forma parte de los principios generales del Derecho comunitario. En virtud de este principio, la legalidad de medidas que imponen cargas financieras a los operadores está subordinada al requisito de que estas medidas sean apropiadas y necesarias para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos con la normativa de que se trate, quedando claro que, cuando debe elegirse entre varias medidas apropiadas, debe recurrirse a la menos gravosa, y que las cargas impuestas no deben ser desmesuradas con respecto a los objetivos perseguidos...

Sobre la base de las consideraciones anteriores, existen dos posiciones encontradas, una que considera que la clausura temporal de

establecimientos es una sanción razonable y proporcionada y otra que la considera irrazonable y desproporcionada.

La Corte Suprema de Justicia de Argentina en varios fallos se pronunció sobre la razonabilidad de la sanción de clausura. Especialmente en la Causa Mickey S.A. (Sentencia del 11-05-91), la referida Corte Suprema falló a favor de la razonabilidad de la sanción de clausura partiendo de la base que el cumplimiento de los extremos formales constituye, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado. En particular, las exigencias relativas a la emisión de facturas se establecen para garantizar la igualdad tributaria, desde que permiten determinar la capacidad tributaria del responsable y ejercer el debido control del circuito económico en que circulan los bienes (Edwards, 2000, 135).

Por su parte, la doctrina más especializada en la materia ha sido conteste en abogar por la irrazonabilidad de la sanción de clausura temporal de establecimientos.

Al respecto podemos mencionar a Meier (2006, 620) para quién:

... la clausura temporal de establecimiento (artículos 101 y 102 COT) no es razonablemente proporcionada a la gravedad real o potencial que se quiere prevenir con su amenaza legal, si observamos que en muchos casos se sanciona por incumplimiento de deberes formales insubstanciales (omisión de requisitos en los libros de compra y venta, como el N° de Información Fiscal "RIF")...

Para Edwards (2000, 137) la pena de clausura es desproporcionada como medida para reprimir aquellas conductas u omisiones que atentan contra la función de verificación y control del órgano fiscal.

Según el referido autor argentino, la clausura tributaria es una pena desproporcionada y esa desproporción se aprecia palmariamente porque el bien tutelado sufre un ataque insignificante, mientras que la clausura le provoca al contribuyente un grave perjuicio patrimonial (Edwards, 1994, 112).

Por su parte, Díaz (2001, 245) señala que:

... en la sanción de clausura se está por ante la presencia de la politización de las normas sancionatorias; sanción que se apoya en los vaivenes que sufre la misma según la ideología de quien detenta el poder en cada momento. Por lo general se persiguen infracciones de mínima que representan una supuesta violación al orden de emitir comprobantes de ventas, aún de montos insignificantes, no llevar la contabilidad en forma ordenada o la documentación en igual orden. Ello de por sí denota estar por ante un caso de patético abuso del poder punitivo dentro de los cánones del Estado Democrático, habida cuenta que entre las conductas penalizadas que asientan la sanción de clausura y la pena por la generalidad de los casos no existe proporción... La legislación argentina que desde sus inicios incorporó la sanción de clausura provocó una reacción generalizada de desaprobación. La doctrina entendió que se trataba de una sanción sumamente rigurosa para la clase de ilícitos que se sancionaban y expuso diversos argumentos en relación a su irrazonabilidad....No hace falta advertir que por la generalidad de los casos los tipos que configuran la conducta pasible a dicha sanción, además de ser abiertos no tienen identidad válida proporcional suficiente dentro del cuadro represor con sustancia definida para representar el hecho reproche de esta categoría...

Para (Weffe, 2006, 208), la sanción de clausura supone un perjuicio económico para el sancionado por hechos que no lesionan el bien jurídico tutelado. En efecto:

... los registros contables llevados a cabo sin cumplir las formalidades legales, o bien el llevado de asientos contables en idioma distinto al castellano no implica, en modo alguno que, la Administración Tributaria pierda la posibilidad de ejercer efectivamente sus facultades de control; la información está presente, puesta a disposición de la Administración, por lo que mal puede alegarse vulneración alguna de las facultades de la Administración de fiscalizar el cumplimiento de la obligación tributaria material, fin último de las competencias que en la materia tiene la Administración. No hay afectación del bien jurídico tutelado, por lo que en consecuencia no hay ilícito en estos casos, por lo que cualquier pena –e incluso la pena de clausura – es evidentemente irracional y desproporcionada en estos supuestos...

Esta posición también es compartida por Álvarez Echagüe (2002, citado por Weffe, 2006, 209), para quién:

... la imposición de la sanción de clausura a quién lleva registraciones en forma defectuosa importa un exceso atentatorio de los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad, pues de ningún modo afecta sustancialmente el bien jurídico tutelado como para aplicarse el cierre del negocio...

La jurisprudencia venezolana también ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la desproporcionalidad de la sanción de clausura. En sentencia de fecha 3 de mayo de 2005 en el caso Operadora Binmariño C.A., el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central, señaló que la sanción de clausura:

... es desproporcionada en relación a la infracción, no está basada en la omisión de tributo alguno por tratarse de deberes formales de importancia relativa y produce una potencial disminución de los ingresos del Fisco Nacional al mantener cerrado el establecimiento generalmente en los días de mayor actividad impidiéndole ejercerla libremente y por lo tanto evitando la producción de beneficios que a la postre generan mayores impuestos y es desproporcionada puesto que la sanción pecuniaria es de sólo Bs. 617.500,00...

En el marco de las consideraciones anteriores, es evidente el debate existente en torno a la utilización de la clausura temporal de establecimientos como un medio para sancionar el incumplimiento de determinados deberes formales. Para algunos es una sanción irrazonable y desproporcionada que afecta en forma exorbitante al infractor y a su patrimonio, para otros es una sanción razonable y proporcionada que tutela de manera efectiva las facultades de verificación y control de la Administración Tributaria.

CAPITULO V

LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS

En la actualidad es ampliamente reconocida la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria, es decir, sus facultades de persecución y castigo directo de conductas ilícitas o antijurídicas de los contribuyentes.

En el caso venezolano, el Código Orgánico Tributario prevé la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria en su artículo 93, el cual textualmente señala que “las sanciones, salvo las penas restrictivas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables”

De tal modo, el legislador reserva a la Administración Fiscal, dejando a salvo el adecuado control judicial posterior por la vía contencioso tributaria, la persecución y sanción de los ilícitos tributarios cuya punición sea, de acuerdo con el mismo Código, de multa, comiso y destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlo, suspensión o revocación del registro y autorización de industria y expendio de especies gravadas y fiscales y, finalmente, la clausura temporal del establecimiento desde el cual el sujeto pasivo tributario ejerce las actividades objeto de imposición (Weffe, 2004, 305).

Ahora bien, el reconocimiento a la Administración Tributaria de la facultad de aplicar sanciones de carácter punitivo, ha sido históricamente objeto de importantes discusiones doctrinarias, cuyo común denominador es

que dicha facultad es violatoria de principios y garantías constitucionales de los contribuyentes.

Valdés (1991, citado por Hernández, 2002, 514), se ha pronunciado sobre el particular indicando que: “el otorgamiento de facultades punitivas a la Administración en materia tributaria, viola notoriamente el principio de la igualdad de las partes y constituye un resabio de concepciones autoritarias dominantes en el pasado, que el derecho contemporáneo no ha sabido aún superar”.

El mismo Valdés (1992, citado por Ramón, 2000, 563), manifestó con respecto a la facultad administrativa de aplicar sanciones que la misma: “resulta inadmisibile dentro del principio de división de poderes y funciones de una República como la expresara Montesquieu, adquiriendo mayor gravedad en el campo tributario donde además reviste la calidad de acreedor”.

En igual sentido se pronunció Spisso (1991, citado por Ramón 2000, 563), quién sostuvo que: “dicha facultad en poder del Organismo Fiscal representa una clara trasgresión de principios constitucionales, al intentar la Administración reemplazar al poder judicial en la aplicación de sanciones que revisten carácter penal”.

Por su parte, Valdés (1996, 290), comenta la desviación generalizada en países de tendencia totalitaria y por contagio en países democráticos, de establecer por medio de la Ley, la posibilidad que ciertas sanciones que por su naturaleza y por sus efectos son idénticas a las previstas en los códigos penales, puedan ser aplicadas por vía administrativa, sin intervención de jueces, que en el derecho uruguayo existe más de una desviación de ese tipo y que el ejemplo más reciente es el de cierre de establecimiento bajo el

régimen establecido por las leyes 16.134, art. 69, y 16.170, art. 647, que otorga facultades excepcionales a la Dirección General de Impuesto (DGI), sin las debidas garantías jurisdiccionales.

En el marco de las consideraciones anteriores, no solo se ha tildado de inconstitucional la potestad sancionatoria en si de la Administración Tributaria, sino el procedimiento a través del cual la misma impone las sanciones.

De acuerdo con el Código Orgánico Tributario, el procedimiento idóneo para que la Administración Tributaria constate el cumplimiento de deberes formales e imponga las sanciones a que haya lugar es el procedimiento de verificación, establecido en los artículos 172 y 176 de ese cuerpo normativo (Wefte, 2006, 209), el cual, según comenta Díaz (2004, 284), contiene "...un conjunto de normas muy generales, en esencia adjetivas, limitadas a indicar un inicio y una culminación, sin detalles sobre el iter procedimental que como todo procedimiento debe seguir, máxime cuando se pretende ejercer la potestad sancionatoria de la Administración".

Para Wefte (2006, 209) el procedimiento de verificación en la forma que está concebido en el Código Orgánico Tributario:

... viola de la manera más absoluta los derechos y garantías de los sujetos pasivos tributarios, lo que supone que las penas impuestas mediante la utilización de tal "procedimiento" no son otra cosa que vías de hecho, con ausencia total y absoluta de procedimiento entendido como iter, como serie ordenada de pasos destinados al ejercicio de las competencias administrativas, y absolutamente vulneratorios del derecho a la defensa de los justiciables, a la presunción de inocencia, etc...

En el orden de las ideas anteriores, abordaremos en este Capítulo el estudio de la imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos por parte de la Administración Tributaria y sus repercusiones sobre importantes derechos constitucionales del presunto infractor, partiendo de la base como bien afirma Weffe (2003, 224), que:

... el proceso penal tributario tiene profundas raíces constitucionales. No podía ser de otra manera, pues las leyes procesales penales tiene en su *ratio* la defensa de los principales valores de una sociedad determinada, y en ciertos supuestos tiene en sus manos la posible limitación del bien máspreciado para el ser humano: su libertad. En este sentido, existe toda una gama de normas constitucionales que limitan el ejercicio práctico del *ius puniendo*, en el sentido de controlar la forma en la que éste se ejerce y el cauce procedimental que debe seguir para ello, que son aplicables a ambas formas del proceso penal tributario...

Teniendo en cuenta esta premisa, haremos especial mención a la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria en contraste con los derechos constitucionales de debido proceso, defensa y presunción de inocencia, en los términos que a continuación se indica:

A. CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS Y DEBIDO PROCESO

El debido proceso y las garantías que el mismo prescribe, se encuentran expresamente consagradas en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual exige, como condición indispensable que el debido proceso se aplique a todas las actuaciones judiciales y administrativas.

En efecto, establece el encabezado de dicho dispositivo Constitucional que "El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas".

Los Tratados Internacionales sobre derechos humanos que de conformidad con el artículo 23 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, gozan de jerarquía constitucional, también consagran el derecho al debido proceso.

En este sentido, el artículo 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos señala que "Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal".

Por su parte, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos señala en el numeral 1 de su artículo 14 que "Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil".

Finalmente, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), dispone en el numeral 1 de su artículo 8 que "Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de

sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.

Como surge notoriamente del texto de estas normas internacionales, el debido proceso debe existir dentro del procedimiento administrativo tributario, ya que como señala Edwards (2000, 154), los tres pactos “...hablan de “determinación de sus derechos y obligaciones” e, incluso, el Pacto de San José de Costa Rica le agrega el calificativo de fiscal”.

En este mismo sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en Sentencia del 2 de febrero de 2001 en el caso Baena Ricardo y otros contra Panamá, al referirse al alcance del numeral 1 del artículo 8 de la Convención Americana, señaló lo siguiente:

“124. Si bien el artículo 8vo. de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, “sino [al] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales” a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal,

125. La Corte observa que el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del artículo 8 de la Convención se aplica a los órdenes mencionados en el numeral 1 del mismo artículo, o sea, la determinación de derechos y obligaciones de orden “civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”. Esto revela el amplio alcance del debido proceso; el individuo tiene el derecho al debido proceso entendido en los términos del artículo 8.1 y 8.2, tanto en materia penal como en todos estos otros órdenes.

126. En cualquier materia, inclusive en la laboral y la administrativa, la discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto de los

derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración se encuentre regulada, y ésta no puede invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías de los administrados. Por ejemplo, no puede la administración dictar actos administrativos sancionatorios sin otorgar a los sancionados la garantía del debido proceso.

127. Es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar decisiones justas, no estando la administración excluida de cumplir con este deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier otro procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.”

En esta misma tónica, nuestro Máximo Tribunal se ha pronunciado en varias ocasiones sobre el alcance del derecho al debido proceso.

Destaca en esta materia la sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 17 de febrero de 2000 en el caso Juan Carlos Pareja Perdomo, en la cual la Sala expuso lo siguiente:

“El artículo 49 del Texto Fundamental vigente consagra que el debido proceso es un derecho *aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas*, disposición que tiene su fundamento en el principio de igualdad ante la ley, dado que *el debido proceso significa que ambas partes en el procedimiento administrativo, como en el proceso judicial, deben tener igualdad de oportunidades, tanto en la defensa de sus respectivos derechos como en la producción de las pruebas destinadas a acreditarlos.*”

Ahora bien, precisado el amplio alcance del derecho Constitucional al debido proceso corresponde referirnos al contenido del mismo.

El debido proceso es un derecho complejo que encierra dentro de si, un conjunto de garantías, posiciones o situaciones jurídicas, que se traducen en una diversidad de derechos adscritos a un sujeto por una norma jurídica y

que estaría conformado, entre otros, por el derecho a acceder a la justicia, el derecho a ser oído, el derecho a la articulación de un proceso debido, el derecho de acceso a los recursos legalmente establecidos, el derecho a un tribunal competente, independiente e imparcial, el derecho a obtener una resolución de fondo fundada en Derecho, a ser juzgado por jueces naturales, el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, el derecho a la ejecución de las sentencias, todos los cuales se desprenden de la interpretación de los ocho numerales que consagra el artículo 49 del Texto Fundamental (Meier, 2006, 633).

La Sala Política del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia antes referida (caso Juan Carlos Pareja Perdomo), también se refirió al contenido del derecho al debido proceso al precisar que:

“La doctrina comparada, al estudiar el contenido y alcance del derecho al debido proceso ha precisado que se trata de un derecho complejo que encierra dentro de sí, un conjunto de garantías que se traducen en una diversidad de derechos para el procesado, que este derecho no debe configurarse aisladamente, sino vincularse a otros derechos fundamentales como lo son, el derecho a la tutela efectiva y el derecho al respeto de la dignidad de la persona humana.

Forma parte de este fundamental derecho y garantía, constatar que la actividad del funcionario, en el ejercicio de su potestad sancionatoria y disciplinaria, se ajustó a los principios fundamentales y superiores que rigen esta materia, es decir, al principio de legalidad formal, mediante el cual, la facultad de sancionar se atribuye a la Administración Pública con suficiente cobertura legal; al principio de legalidad material, que implica la tipicidad referida a la necesidad de que los presupuestos de la sanción o pena estén perfectamente delimitados de manera precisa en la ley; el principio de proporcionalidad de la sanción administrativa; el principio de la tutela efectiva; el derecho a la presunción de inocencia, entre otros.”

En otro fallo, pero ahora de la Sala Constitucional de fecha 24 de enero de 2001, en el caso Supermercado Fátima S.R.L, la Sala señaló que:

... el derecho a la defensa y al debido proceso constituyen garantías inherentes a la persona humana y en consecuencia, aplicables a cualquier clase de procedimientos. El derecho al debido proceso ha sido entendido como el trámite que permite oír a las partes, de la manera prevista en la Ley, y que ajustado a derecho otorga a las partes el tiempo y los medios adecuados para imponer sus defensas...

Analizado el alcance y contenido del derecho al debido proceso, atañe dilucidar si al imponer la Administración Tributaria la sanción de clausura temporal de establecimientos se cumplen con los lineamientos de este derecho Constitucional.

Al respecto debemos comentar que en diversas ocasiones se ha señalado que la Administración Tributaria al imponer la sanción de clausura temporal de establecimientos, violenta el derecho constitucional del debido proceso de los contribuyentes sancionados.

Principalmente, se ha puesto en tela de juicio que el denominado procedimiento de verificación, que es el procedimiento administrativo por excelencia que utiliza la Administración Tributaria para imponer la sanción de clausura temporal de establecimientos, y que está previsto en los artículos 172 al 176 del Código Orgánico Tributario, contenga:

... los requisitos mínimos que debe tener todo procedimiento penal tributario para ser considerado como válido, de manera que pueda entenderse que la potestad sancionatoria de la

Administración Tributaria ha sido ejercida adecuadamente; y consecuentemente si la verificación entendida como procedimiento penal tributario mantiene las debidas y adecuadas relaciones con las garantías mínimas indispensables para el imputado en esta serie de procesos, de acuerdo con la Constitución... (Wefte, 2004, 308).

En efecto, para Meier (2006, 652) el procedimiento de verificación "...no contiene lo que se conoce comúnmente por procedimiento. Se limita a indicar una serie de normas incompletas, aparentemente referidas al inicio y la terminación del ejercicio de la potestad determinativa, obviando la fase vital de sustanciación".

En este sentido, no existiendo un verdadero y real procedimiento para imponer la sanción de clausura temporal de establecimientos que garantice a lo largo del mismo una recta y cumplida administración de justicia, que asegure la libertad y seguridad jurídica de los contribuyentes, así como la racionalidad y fundamentación de las resoluciones, es evidente que se transgrede el derecho constitucional al debido proceso y así lo ha señalado el Juzgado Superior Primero de lo Contencioso Tributario en sentencia de fecha 15 de enero de 2004 en el caso Restaurant El Barquero C.A., al sentenciar que la Administración Tributaria había irrespetado el debido proceso, al no haber concedido plazo alguno a la contribuyente para ejercer su derecho a la defensa frente a los hechos que se le imputaban. Simplemente se le hizo participe de la orden de clausura y su prendida inmediata ejecución.

En el mismo sentido, el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario en sentencia de 10 de mayo de 2004, en el caso Wenco Mall, C.A., señaló lo siguiente:

“Considera este Tribunal que carece de fundamento el alegato esgrimido por la representación del presunto agravante en el Capítulo II, del Título IV de su escrito, en el cual señala que la contribuyente pudo exponer los motivos por los cuales no pudo cumplir con los deberes formales que le impone la legislación tributaria, por cuanto, en primer lugar, en ninguna de las actas señaladas ut supra, se le notificó a la accionante que se le aplicaría la sanción establecida en la parte in fine del artículo 102 del Código Orgánico Tributario, es decir, la clausura del establecimiento comercial; y, en segundo lugar, desde la fecha en que fueron emitidas las referidas actas y la fecha en que se dictó la Resolución accionada transcurrió más de un año.

Estima además este Tribunal que la Administración Tributaria debió llevar a cabo un procedimiento previo, antes de proceder a emitir la Resolución en la que se ordenó la clausura del establecimiento comercial, con el objeto de darle oportunidad a la contribuyente de presentar sus defensas.

En virtud de las consideraciones anteriores, este Tribunal encuentra que efectivamente ha sido violada la garantía constitucional al debido proceso y los derechos constitucionales a la presunción de inocencia y al derecho a la defensa.”

Por su parte, el Tribunal Noveno Superior Contencioso Tributario en sentencia del 17 de septiembre de 2004, en el caso Inversiones Garden Place 002 C.A., se expresó en los términos siguientes:

“Aún en los procesos de verificación la Administración Tributaria debe observar las garantías mínimas y luego de pasar por las tres etapas: apertura, pruebas y decisión, puede aplicar las sanciones pertinentes, pero no antes, como lo hizo en el procedimiento que aplicó a la agravada, cuando la sancionó “de plano” mediante el cierre del establecimiento, por ello se debe considerar que si no se ha observado el lapso probatorio o el debido proceso a la luz de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela la agravada se presume inocente (...) este sentenciador constitucional observa que se ha violado el Derecho al Debido Proceso, toda vez que todo proceso sin excepción debe permitir la posibilidad de que el presunto infractor pueda defenderse, ante la obligación que tiene la Administración Tributaria de traer al expediente administrativo sustanciado al efecto, las pruebas para

fundamentar sus acusaciones, es decir, la Administración Tributaria tiene en el presente caso la carga de la prueba para desvirtuar la inocencia, cosa que no se observa en las actas procesales y que no se deduce su cumplimiento de las exposiciones orales hechas por las partes del presente proceso.

Finalmente, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en sentencia de fecha 24 de mayo del año 2006, en el caso Hidromáticos Diana C.A. señaló lo siguiente:

... como se puede apreciar las actuaciones realizadas por la Administración Tributaria que decretan el cierre de plano, no cumplen con los requisitos mínimos y esenciales del Artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tanto es así que la Administración Tributaria obvia el procedimiento administrativo, incurriendo en violación al debido proceso, y a la presunción de inocencia, ya que indistintamente cuál fuere el procedimiento aplicable el Código Orgánico Tributario el Artículo 148, señala que *“Las normas contenidas en esta sección serán aplicables a los procedimientos de carácter tributario en sede administrativa, sin perjuicio de las establecidas en las leyes y demás normas tributarias. En caso de situaciones que no puedan resolverse conforme a las disposiciones de esta sección, se aplicarán supletoriamente las normas que rigen los procedimientos administrativos y judiciales que más se avengan a su naturaleza y fines.”*

Luego el Artículo 158 del Código Orgánico Tributario establece que dicho lapso probatorio no podrá ser inferior a 10 días hábiles, cuando señala que *“El término de prueba será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez (10) días hábiles. En los asuntos de mero derecho se prescindirá del término de prueba, de oficio o a petición de parte.”*

Lo anterior obliga a que la Administración Tributaria, deba respetar por lo menos los 10 días hábiles a que hace referencia el Código Orgánico Tributario, norma rectora de esos procedimientos de naturaleza tributaria, incluso aquellos que terminan en una sanción y, basta que se compruebe que no se ha

cumplido con el lapso probatorio para que se compruebe tanto la violación a la Presunción de Inocencia, como el Derecho al Debido Proceso, incluso el Derecho a la Defensa, toda vez que no se ha constituido la sanción con las garantías mínimas.

Como quiera entonces que la Administración Tributaria realizó la investigación y aplicó el cierre el mismo día, como mínimo debió esperar al día siguiente para que surtiera efecto la notificación lo cual no hizo, razón por la cual esta situación es violatoria del Debido Proceso, a la Presunción de Inocencia y en consecuencia al Derecho a la Defensa. Así se declara.

Por otra parte y aunado a todo lo anterior, se ha argumentado para reforzar la violación al derecho al debido proceso que ocurre cuando la Administración Tributaria impone la sanción de clausura temporal de establecimientos, que en el llamado procedimiento seguido para aplicar dicha sanción no existe imparcialidad por parte del juzgador, es decir, independencia y no subordinación del juzgador a ninguna de las partes del proceso, lo que también constituye una violación del derecho Constitucional al debido proceso.

Para Edwards (2000, 155), en el procedimiento tributario, como en el administrativo en general, se produce una confusión de roles procesales, al ser el fisco juez y parte y, además, titular del bien jurídico afectado; por consiguiente, el juez administrativo no puede actuar con independencia e imparcialidad. Esa falta de objetividad no se subsana mediante el control judicial, ya que la revisión judicial se produce con posterioridad a la efectivización de la clausura, es decir, que en la sanción de clausura nunca interviene un juez independiente e imparcial, violándose por ende la garantía Constitucional del debido proceso.

En el mismo sentido apunta Carmona (2006, 2) al señalar que la pena de clausura impuesta por funcionarios administrativos sin el control previo de la justicia es inconstitucional, toda vez que:

...si la resolución del recurso de apelación es favorable al contribuyente, el pronunciamiento llegará cuando éste ya haya cumplido la pena-, por ello en nuestro criterio se estaría violando la garantía constitucional del debido proceso, ya que al imputado de una sanción de naturaleza penal se le niega el derecho de revisión judicial previo a la aplicación de la misma...

Hechas las consideraciones anteriores, es indiscutible que existen importantes motivos y razones jurídicas para considerar que la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria violenta el derecho constitucional al debido proceso, toda vez que en el procedimiento a través del cual se impone –en el caso que el mismo puede ser considerado un auténtico procedimiento– no se garantiza la participación activa del contribuyente y su derecho a ser oído por una autoridad completamente independiente e imparcial.

B. CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS Y DERECHO A LA DEFENSA

El derecho a la defensa, contenido esencial del debido proceso, se encuentra expresamente consagrado en el numeral 1 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual textualmente señala:

“La defensa y la asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado de la investigación y del proceso. Toda persona tiene derecho a ser notificada de los cargos por los cuales se le investiga; de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa. Serán

nulas las pruebas obtenidas mediante violación al debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y en la ley“.

Al igual que todas las garantías constitucionales, el derecho a la defensa tiene rango supraconstitucional, por imperio del artículo 23 del Texto Fundamental y por su consagración en la totalidad de los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos, como por ejemplo en los artículos 7 y 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el artículo 10 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, y encuentra su antecedente histórico más remoto en la Carta Magna de Juan Sin Tierra, que en su artículo XXIX dispone que “ningún hombre libre ha de ser arrestado o prisionado o desposeído o proscrito o exiliado o destruido de modo alguno, y no iremos contra él ni mandaremos contra él sino por juicio legal de sus pares o por la ley del país” de modo que consagra –desde ese entonces– el principio *nulla poena sine legale iudicium* –no hay pena sin juicio legal (Weffe, 2003, 240).

El derecho a la defensa implica tanto la posibilidad de acceder al expediente y a impugnar la decisión como el derecho a ser oído (audiencia del interesado) y a obtener una decisión motivada (Meier, 2006, 641)

Nuestro Tribunal Supremo de Justicia en diversos fallos se ha referido al alcance y contenido del derecho a la defensa.

En efecto, la Sala Política Administrativa del la Corte Suprema de Justicia en decisión del 6 de marzo de 1996, caso: Cauchos Valery C.A. vs. Indecu se pronunció sobre el derecho a la defensa, señalando que:

... el derecho a la defensa dentro de un procedimiento administrativo tiende a garantizar al particular interesado la efectiva defensa de sus derechos e intereses, mediante la presentación de alegatos y pruebas que estimen pertinentes. Por su parte, el derecho al debido proceso, definido ya por esta Corte como el conjunto de garantías y derechos establecidos a favor de los particulares, que deben estar presentes en todo procedimiento donde se juzgue a los mismos (Sentencia de fecha 31 de agosto de 1995), resulta esencial para el ejercicio del derecho a la defensa. La efectiva defensa de los derechos e intereses de los particulares en un procedimiento administrativo, sólo es posible si tal procedimiento se ajusta a los derechos y garantías previstos tanto en la Constitución como en las leyes, establecidos precisamente para el desarrollo pleno y absoluto del derecho a la defensa...

En otro fallo, la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia, en dictamen del 4 de junio de 1997 (caso Luís Benigno Avendaño Fernández vs. Ministerio de la Defensa), sentenció lo siguiente:

...para la imposición de sanciones, es principio general de nuestro ordenamiento jurídico que el presunto infractor debe ser notificado previamente de los cargos que se le imputan y oírsele para que pueda ejercer su derecho de defensa, antes de ser impuesta la sanción correspondiente. Bien sea esta última de naturaleza penal, administrativa o disciplinaria. Tiene base el citado principio en la garantía individual consagrada en el ordinal 5° del artículo 60 de la Constitución de la República, a tenor del cual 'Nadie podrá ser condenado en causa penal sin antes haber sido notificado personalmente de los cargos y oído en la forma que indique la Ley'. Igualmente, tiene base el principio general invocado en la inviolabilidad del derecho a la defensa 'en todo estado y grado del proceso' consagrada en el artículo 68 de la Constitución. La cobertura de estas garantías constitucionales ha sido interpretada ampliamente por la doctrina y la jurisprudencia en nuestro país, a tal punto que la aplicabilidad de los preceptos en ellos enunciados ha sido extendida a todas las ramas del derecho público, (...) a fin de convertirlas en pautas fundamentales de la genérica potestad sancionadora del Estado.

En esta perspectiva, el derecho de defensa debe ser considerado no sólo como la oportunidad para el ciudadano encausado o

presunto infractor de oír sus alegatos, sino como el derecho de exigir del Estado el cumplimiento previo a la imposición de toda sanción, de un conjunto de actos o procedimientos destinados a permitirle conocer con precisión los hechos que se le imputan y las disposiciones legales aplicables a los mismos, hacer oportunamente alegatos en su descargo y promover y evacuar las pruebas que obren en su favor. Esta perspectiva del derecho de defensa es equiparable a lo que en otros Estados de Derecho ha sido llamado como el principio del debido proceso...

Por su parte, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia No. 0099 de fecha 15 de marzo del 2000, determinó lo siguiente:

... por lo que atañe al derecho a la defensa, éste es un contenido esencial del debido proceso, y está conformado por la potestad de las personas de salvaguardar efectivamente sus derechos o intereses legítimos en el marco de procedimientos administrativos o de procesos judiciales mediante, por ejemplo, el ejercicio de acciones, la oposición de excepciones, la presentación de medios probatorios favorables y la certeza de una actividad decisoria imparcial...

En otro fallo más reciente, la Sala Constitucional de fecha 24 de enero de 2001, en el caso SUPERMERCADO FATIMA S.R.L, señaló que:

... en cuanto al derecho a la defensa, la Jurisprudencia ha establecido que el mismo debe entenderse como la oportunidad para el encausado o presunto agraviado de que se oigan y analicen oportunamente sus alegatos y pruebas. En consecuencia, existe violación del derecho a la defensa cuando el interesado no conoce el procedimiento que pueda afectarlo, se le impide su participación o el ejercicio de sus derechos, o se le prohíbe realizar actividades probatorias...

Sobre la base de esta consideraciones, se ha argumentado que cuando la Administración Tributaria impone la sanción de clausura temporal

de establecimientos de forma inmediata y como resultado de un simple proceso de verificación, violenta el derecho a la defensa del contribuyente sancionado, toda vez éste no cuenta con la posibilidad de presentar alegatos en su defensa, de acceder al expediente y de presentar las pruebas que permitan desvirtuar los alegatos expuestos en su contra por la Administración Tributaria.

Principalmente, nuestros Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios han determinado que con la imposición de la sanción de clausura, la Administración Tributaria transgrede el derecho a la defensa del contribuyente, refiriéndose a este como un derecho inherente al debido proceso y como evidencia de ello, reproducimos las sentencias referidas en el punto anterior, en especial, la sentencia del Juzgado Superior Primero de lo Contencioso Tributario en sentencia de fecha 15 de enero de 2004 en el caso Restaurant El Barquero C.A., la sentencia el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de fecha 10 de mayo de 2004, en el caso Wenco Mall, C.A., la sentencia del Tribunal Noveno Superior Contencioso Tributario en sentencia del 17 de septiembre de 2004, en el caso Inversiones Garden Place 002 C.A. y la sentencia del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas de fecha 24 de mayo del año 2006 en el caso Hidromáticos Diana C.A., en las cuales se pone de manifiesta la violación al derecho a la defensa de los contribuyentes por la imposibilidad para los mismos de exponer sus alegatos y de aportar las pruebas a que haya lugar en los casos en que la Administración Tributaria los sanciona, de forma inmediata y sin previo procedimiento, con la clausura de sus establecimientos.

Resulta entonces, que existen argumentos suficientes para sostener que el derecho a la defensa considerado no sólo como la oportunidad para el

contribuyente encausado o presunto infractor de hacer oír sus alegatos, sino como el derecho de exigir a la Administración Tributaria el cumplimiento previo a la imposición de la sanción temporal de clausura, de un conjunto de actos o procedimientos destinados a permitirle conocer con precisión los hechos que se le imputan, las disposiciones legales aplicables a los mismos, hacer oportunamente alegatos en su descargo y promover y evacuar pruebas que obren en su favor, presupuesto de actuación de la Administración Tributaria, que no se garantiza cuando la misma a través de un proceso de verificación impone de forma inmediata la sanción de clausura temporal de establecimientos.

C. CLAUSURA DE ESTABLECIMIENTOS Y PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

El derecho a la presunción de inocencia como contenido esencial del debido proceso, se encuentra expresamente consagrado en el numeral 2 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual textualmente señala que “Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario”.

El derecho a la presunción de inocencia se encuentra reconocido también en el artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, según la cual: “... toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se compruebe su culpabilidad, conforme a la Ley y en juicio público en el que se hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa ...” Igualmente, está consagrada en el artículo 8, numeral 2 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, norma que postula que: “... toda persona inculpada de delito tiene

derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad ...”.

Según Guerra de San Martín (1982, citado por González, 2001, 123), la presunción de inocencia es: “El derecho subjetivo público, autónomo e irreversible del que está investida toda persona acusada de un delito y consistente en desplazar sobre la parte acusadora la carga cumplida de los hechos de la acusación, viniendo el Juez o tribunal a declarar la inocencia si tal prueba no tiene lugar”.

Nuestro Máximo Tribunal de Justicia se ha aproximado a una definición del derecho a la presunción de inocencia.

Así en sentencia de la Sala Constitucional de fecha 04 de noviembre de 2003, Exp. No. 02-3075, se señaló:

... al respecto, considera conveniente esta Sala, reiterar que el derecho a la presunción de inocencia es concebido como, aquel en el cual a la persona investigada en cualquier etapa del procedimiento (bien sea administrativo o judicial) en este caso administrativo sancionatorio, se le otorga aparte del derecho de hacer uso de toda la actividad probatoria que le favorezca, un tratamiento en el cual no se le considere responsable de la autoría de los hechos investigados, hasta que finalice el procedimiento y se tome la decisión o resolución final; esto con el fin, de garantizar al investigado el derecho a no verse objeto de una decisión, en la cual se le considere responsable, sin haber tenido una etapa previa de actividad probatoria sobre la cual el órgano contralor fundamente ese juicio razonable de culpabilidad...

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia No. 104 de fecha 30 de enero de 2007 en el caso Oliver Vázquez Cardenas contra el Ministro del Poder Popular para la Defensa, también

propuso una definición del derecho de presunción de inocencia manifestando lo siguiente:

“Esta Sala ha sostenido que la referida presunción es el derecho que tiene toda persona de ser considerada inocente mientras no se pruebe lo contrario, el cual formando parte de los derechos, principios y garantías que son inherentes al debido proceso, que la vigente Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra en su artículo 49 a favor de todos los ciudadanos; exige en consecuencia, que tanto los órganos judiciales como los de naturaleza administrativa deban ajustar sus actuaciones a los procedimientos legalmente establecidos...”.

En cuanto al contenido del derecho a la presunción de inocencia, Nieto (2000, 383) señala que el mismo esta referido “... primordialmente a la prueba y a la carga probatoria, pero también se extiende al tratamiento general que debe darse al imputado a lo largo de todo el proceso”.

Sobre este particular es obligatorio hacer referencia a una emblemática sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la cual ha sido reproducida en diversas oportunidades en fallos no sólo del Tribunal Supremo de Justicia sino en los fallos de los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios. Esta Sentencia es de fecha de fecha 7 de agosto de 2001, fue dictada en el caso Alfredo Esquivar Villarroel y en la misma se puede leer lo siguiente:

... la garantía de la presunción de inocencia comporta, entre otros aspectos: (i) la necesaria tramitación de una fase probatoria en la cual el particular, sin perjuicio de que la carga probatoria corresponde en estos casos a la Administración, pueda desvirtuar los hechos o infracciones que se le imputan, permitiendo así que el órgano competente pueda efectuar un juicio de culpabilidad y (ii) que la culpabilidad del indiciado haya sido legalmente

declarada. Tales elementos requieren, sin duda, de la previa tramitación del procedimiento administrativo correspondiente, pues, sin el cumplimiento de esta formalidad, es obvio que no pueda verificarse la actividad probatoria que permita derivar la culpabilidad, ni que pueda considerarse que ésta ha sido legalmente declarada. En efecto, en toda averiguación sancionatoria de la Administración pueden distinguirse tres fases. En la primera, surgen indicios de culpabilidad respecto a un sujeto en específico, los cuales motivan la apertura de la investigación. Tales indicios de culpabilidad serán el fundamento de “cargos” a que se refiere el numeral primero del artículo 49 constitucional.

El catedrático español Luciano Parejo Alfonso, con respecto a esta primera fase de iniciación del procedimiento, lo siguiente:

“El acto de iniciación o incoación tiene un contenido mínimo predeterminado, que comprende la identificación de la persona o personas presuntamente responsables; la exposición sucinta de los hechos motivantes, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder...”.

Es así como la iniciación del procedimiento debe hacerse de tal manera que al investigado se le permita, en la siguiente fase del proceso, desvirtuar los hechos de los que presuntamente es responsable, así como su posible calificación, ya que a quien corresponde probar su responsabilidad es a la Administración y no al indiciado su inocencia.

En la segunda fase, tales cargos deben ser notificados al sujeto indiciado para que éste ejerza su derecho a la defensa. Igualmente, en dicha fase deberá la Administración, a través de medios de prueba concretos, pertinentes y legales, atendiendo a las razones y defensas expuestas por el sujeto indiciado, determinar, definitivamente, sin ningún tipo de duda, la culpabilidad del sujeto indiciado. Esta fase –fundamental por demás- fue omitida en el presente caso, ya que el demandante nunca tuvo oportunidad de desvirtuar las irregularidades que de antemano le fueron imputadas y dadas por probadas. Y de haberse efectuado, su defensa no habría tenido sentido, ya que la Administración anticipadamente determinó o concluyó en su responsabilidad en irregularidades tipificadas en la Ley, por lo que su defensa habría consistido en demostrar su inocencia, en lugar de desvirtuar las irregularidades que se le imputan, lo que contraría el derecho constitucional a ser presumido inocente.

Por último, corresponderá a la Administración, si fuere el caso, declarar la responsabilidad de funcionarios y aplicar las sanciones

consagradas expresamente en leyes, de manera proporcional, previa comprobación de los hechos incriminados.

Nótese, entonces que el derecho constitucional a la presunción de inocencia, sólo puede ser desvirtuado en la tercera fase, esto es, cuando se determina definitivamente la culpabilidad del sujeto incriminado, luego de un procedimiento contradictorio. Por el contrario, si en la primera o segunda fase, la Administración determina, preliminarmente, que el sujeto investigado, en efecto, infringió el ordenamiento jurídico, y con prescindencia de procedimiento alguno, concluye en la culpabilidad del indiciado, se estaría violando, sin duda alguna, el derecho constitucional a la presunción de inocencia. En consecuencia, la Sala comparte el criterio sostenido en este sentido por el *a quo* y así se declara.....

Ahora bien, en no pocas ocasiones se ha argumentado que cuando la Administración Tributaria impone de forma inmediata la sanción de clausura de establecimientos transgrede, además de los derechos Constitucionales antes referidos, el derecho constitucional de presunción de inocencia y así lo ha señalado el Tribunal Noveno Superior Contencioso Tributario en la antes comentada sentencia del 17 de septiembre de 2004, en el caso Inversiones Garden Place 002 C.A. en el cual sentenció lo siguiente:

... el acto puede tener la apariencia de cumplir con todos los requisitos, pero materialmente puede causar un daño y esto es lo que ha ocurrido en el presente caso, toda vez que no sólo se le ha cercenado el Derecho al Debido Proceso y el Derecho a Probar, sino que también se le ha prejuzgado de culpable y en la aplicación de la sanción se han causado daños a la propiedad, como lo es la descomposición de mercancía y el derecho al trabajo, tal y como lo señaló la accionante en la Audiencia Constitucional.

Por ello al aplicar la agravante la sanción el mismo día, sin sustanciar expediente y sin pasar por la etapa probatoria, y sin respetar ciertas normas del Código Orgánico Tributario, se violan los derechos conexos a que hace referencia la Sala Político Administrativa de nuestro alto Tribunal, ya que, bajo la premisa de ser culpables mientras no se demuestre lo contrario, mucho menos existe posibilidad de ser oído o de presentar pruebas.

Carga de prueba que como ya se señaló corresponde a la agravante, pero que por su inconstitucional proceder invierte erradamente la carga al agraviado para que pruebe su inocencia....

Finalmente y en vista de los planteamientos realizados a lo largo de este capítulo, podemos aproximarnos a concluir que existen dudas razonables que llevan a reflexionar y cuestionar si cuando la Administración Tributaria aplica la sanción de clausura de establecimientos el mismo día en que realiza la verificación del cumplimiento o no por parte de los contribuyente de los deberes formales previstos en el Código Orgánico Tributario, sin apertura de procedimiento, sin sustanciación de un adecuado expediente administrativo, sin que el contribuyente sancionado tenga la oportunidad de alegar y sobre todo probar en contra de la imputación fiscal, sin que pueda como señala Meier (2006, 654), "... ejercer el más elemental derecho a la defensa, con la precaria oportunidad de ser oído, más allá de poder rellenar unas líneas de la propia resolución que impone el cierre, manifestando su oposición a la medida", se violan elementales derechos constitucionales de lo contribuyentes y se desatiende como también señala Meier (2006, 654), ..." el modelo penal garantista de recepción Constitucional, que en el caso venezolano viene reforzado por la justicia como valor superior, por un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia".

CAPITULO VI

MEDIOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA SANCIÓN DE CLAUSURA TEMPORAL DE SUS ESTABLECIMIENTOS

Los recursos en general, sean administrativos o judiciales, son medios legales que el ordenamiento jurídico pone a disposición de los particulares para garantizar una efectiva protección de su situación jurídica.

Con respecto a las vías con las que cuentan los contribuyentes para hacerle frente a la sanción de clausura de establecimientos y, de esta forma, garantizar la protección de sus derechos constitucionales, debemos destacar la opinión de Chumaceiro (2006, 2), quién señala que:

...entre nosotros el contribuyente no tiene tácticas inequívocas de defensa. Es obvio que hay que intentar un Recurso de Amparo Constitucional. También se sugiere, en caso de ser demandado por la vía ejecutiva, alegar la inconstitucionalidad de la norma, a los efectos del control difuso de la constitucionalidad, ahora de rango constitucional, y no solamente una norma del Código de Procedimiento Civil.

El presente Capítulo resume los mecanismos que la Constitución, el Código Orgánico Tributario y otras leyes de la República, ponen a disposición de los contribuyentes para la defensa de sus derechos subjetivos e intereses legítimos frente a la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria Nacional, así como la posición que sobre el particular han establecido los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios y el Tribunal Supremo de Justicia.

A. ADMINISTRATIVOS

El Recurso Administrativo es la vía legal a través de la cual, un sujeto legitimado para ello, pide a la Administración que revise, revoque o reforme una resolución administrativa dentro de unos determinados lapsos y siguiendo unas formalidades establecidas.

En materia de clausura temporal de establecimientos el recurso administrativo aplicable es el Recurso Jerárquico que se interpone ante la propia Administración (y específicamente ante el superior jerárquico del órgano autor del acto) con el objeto que la decisión sea revisada y valorada por otro órgano administrativo, distinto del funcionario que dispuso de la sanción.

De acuerdo con el artículo 242 del Código Orgánico Tributario, contra los actos que impongan sanciones tributarias –como lo es la clausura de establecimientos- es susceptible el ejercicio del Recurso Jerárquico. Textualmente el referido artículo señala:

“Artículo 242: Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados, podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este Capítulo.”

La posibilidad de intentar el Recurso Jerárquico fue reconocida en sentencia del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes con sede en San Cristóbal Estado Táchira, de fecha 29 de enero de 2007 en el caso El Palacio de la Lycra C.A., en la cual se dictaminó lo siguiente:

... la situación se circunscribe en resolver, si el acta de clausura es un acto recurrible por medio de Recurso Jerárquico.

De la revisión de la Resolución del Jerárquico se observa la decisión administrativa, que textualmente se transcribe:

...omisis...

...en consecuencia esta Gerencia considera que por cuanto se cumplió con el procedimiento legalmente establecido y consecuentemente con el levantamiento de la medida de clausura, y siendo que el acto sancionatorio de clausura no es susceptible de ser recurrido por vía del Recurso Jerárquico, pues esta es una medida es un acto accesorio a la sanción principal contenida en la Resolución Nr. GRTI-RLA-DF-2005-1189 de fecha 20/10/2005, siendo este el acto administrativo recurrible en razón de lo establecido en el Artículo 242 del Código Orgánico Tributario, no existe materia sobre la cual decidir....

...declara inadmisibile por improcedente el Recurso Jerárquico interpuesto por la contribuyente El Palacio de la Lycra C.A...

El caso que nos toca decidir tiene una particularidad que llama la atención a este tribunal, como es que la Administración con basamento en el Artículo 102, numeral 2, impone multa al recurrente por el hecho de llevar los libros y registros contables y especiales sin cumplir con las formalidades y condiciones establecidas por las normas correspondientes, y de forma accesorio procede a cerrar el establecimiento por un término de 2 días, pues, considera este tribunal que si bien es cierto que la clausura del establecimiento es accesorio a la multa, no es menos cierto que lograría este procedimiento causar un perjuicio mucho mayor al recurrente en esos dos días que la propia multa, y más aun cuando el cierre se efectúa un fin de semana, que es cuando hay mayor probabilidad que aumenten sus ingresos por ventas.

No puede dejar de resaltarse lo transcrito por la Administración Tributaria en la Resolución objeto de impugnación, "...se hace del conocimiento de la contribuyente, que el Código Orgánico Tributario vigente consagra en sus Artículos 242 y 259 los recursos que se pueden ejercer en caso de inconformidad..."

Aprecia este tribunal que la Resolución del Jerárquico, que declara "inadmisibile por Improcedente", además "no tiene materia sobre el cual decidir". La Administración Tributaria no tiene ni la más mínima noción sobre la diferencia de pronunciamiento ¿Cuáles son las Causales de inadmisibilidat?, ¿que es

improcedencia?, y en ¿que caso debe declarar no tienen materia sobre el cual resolver?, los cuales, se excluyen mutuamente para cada uno de los presupuestos jurídicos básicos, siendo necesario que el acto revista la logisidad y congruencia jurídica obligatoria como manifestación de la voluntad administrativa, conectada y ajustada a la legalidad.

Con base en tales consideraciones, y en vista que la Resolución de Imposición de Sanción antes descrita, es un acto recurrible, debió la Administración Tributaria, revisar si el Recurso interpuesto cumplía con los requisitos de admisibilidad que establece el Artículo 250 del Código Orgánico Tributario de 2001, y emitir su decisión en base a la admisibilidad del mismo, por lo tanto ordena este tribunal a la Gerencia de Tributos Internos de la Región los Andes se pronuncie sobre la admisibilidad del Recurso Jerárquico interpuesto por a ciudadana Yunmy Coromoto Sánchez Mantilla, en contra del acto administrativo, GRTI/RLA/DF/2005/1189 de fecha 20 de octubre de 2005, y de ser admisible conocer del fondo, del recurso administrativo consagrado en el marco legal Tributario, y así se decide...

Precisada la posibilidad de intentar el Recurso Jerárquico contra el acto administrativo que impone la sanción de clausura temporal de establecimientos, es importante señalar que de acuerdo con el artículo 247 del Código Orgánico Tributario, si bien el ejercicio ordinario del Recurso Jerárquico implicaría la suspensión automática de los efectos del acto de contenido tributario impugnado, excepcionalmente tales efectos no se suspenden en el caso de clausura, cuestión que determina una evidente inconstitucionalidad del procedimiento así sustanciado (Weffe, 2006, 210).

En efecto, el artículo 247 del Código Orgánico Tributario, señala lo siguiente:

Artículo 247: La interposición del recurso suspende los efectos del acto recurrido. Queda a salvo la utilización de las medidas cautelares previstas en este Código.

Parágrafo Único: La suspensión prevista en este artículo no tendrá efecto respecto de las sanciones previstas en este Código o en leyes tributarias, relativas a la clausura de establecimiento, comiso o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas, y suspensión de expendio de especies fiscales y gravadas.

No obstante lo anterior, la no suspensión de efectos en materia de sanción de clausura, fue desaplicada vía control difuso de la constitucionalidad por el Juzgado Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el cual en decisión de fecha 10 de mayo de 2004, señaló lo siguiente:

... en principio, la interposición del recurso jerárquico suspende los efectos del acto administrativo recurrido, de conformidad con lo dispuesto en el enunciado del artículo 247 del Código Orgánico Tributario.

No obstante lo anterior, el parágrafo único del artículo supra indicado establece que la suspensión no tendrá efecto respecto a las sanciones relativas a la clausura del establecimiento.

Por su parte el artículo 122 ejusdem expresa en su parte final:

‘En caso de impuestos indirectos, la comisión de los ilícitos tipificados en cualesquiera de los numerales de este artículo, acarreará, además de la sanción pecuniaria, la clausura de la oficina, local o establecimiento por un plazo máximo de tres (3) días continuos. (OMISSIS)’.

Encuentra el Tribunal que el artículo 247, como cualquier otra disposición legal, debe interpretarse desde un punto de vista finalista, es decir, buscando el sentido y alcance de la norma, su finalidad. Analizando la norma desde este punto de vista, puede verse claramente que la ‘clausura de establecimiento’ a la que se refiere el artículo in comento no es la clausura de la que habla el artículo 102.

A juicio de este juzgador, cuando el legislador habla en el parágrafo único del referido artículo 247, de la ‘clausura de establecimiento’ se refiere a la clausura como sanción de ilícitos tributarios distintos del incumplimiento de deberes formales relacionados con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables; es decir, se refiere a la clausura como

pena de ilícitos tributarios tales como, por ejemplo, el contrabando, tráfico de mercancías sometidas a prohibición, reserva, suspensión, restricción arancelaria, registro sanitario, tal como se desprende de la relación que en su texto se establece con el ‘...comiso o retención de mercaderías, aparatos, recipientes, vehículos, útiles, instrumentos de producción o materias primas, suspensión o expendio de especies fiscales o gravadas’.

Vista la defectuosa redacción, por generalizante, de la norma y por cuanto la excepción establecida en el párrafo único del artículo 247 del Código Orgánico Tributario no es aplicable al caso de marras, este Tribunal procede de conformidad con lo establecido en el artículo 334 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela a desaplicar el párrafo único del artículo 247 del Código Orgánico Tributario en el presente caso.

Dicho lo anterior, el acto administrativo que impone la sanción de clausura de establecimientos, es susceptible de ser recurrido a través del Recurso Jerárquico. Sin embargo, surgen dudas acerca de la idoneidad de este recurso a los efectos de obtener la suspensión inmediata de los efectos del acto administrativo, más aún cuando no existe un criterio jurisprudencial, pacífico y reiterado, en torno a si con la simple interposición del recurso se suspenden inmediatamente los efectos del acto que impone la sanción de clausura.

El Recurso Jerárquico si bien es una de las vías ordinarias para recurrir del acto administrativo que impone sanciones –en este caso de la sanción de clausura temporal de establecimientos- pareciera no ser la vía más expedita si lo que quiere el recurrente es dejar sin efecto el acto administrativo contenido en la Resolución de imposición de sanción de clausura temporal dictado por la Administración Tributaria.

B. JUDICIALES

El Recurso Judicial es la vía legal a través de la cual, un sujeto legitimado para ello pide a un órgano diferente a la Administración (órgano judicial) que revise, revoque o reforme una resolución administrativa dentro de unos determinados lapsos y siguiendo unas formalidades establecidas.

En materia de clausura temporal de establecimientos los recursos judiciales susceptibles de ser interpuestos son: i) el Recurso Contencioso Tributario el cual se puede interponer conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos o conjuntamente con amparo cautelar y ii) El Amparo Constitucional Autónomo. Estos recursos se interponen ante el órgano judicial con el objeto que la sanción sea revisada por un tercero imparcial e independiente, que no forma parte de la Administración Tributaria.

Adicionalmente y para lo casos en que se revoque la sanción de clausura interpuesta por la Administración Tributaria y con el objeto que el sancionado pueda resarcirse económicamente de los daños que le produjo la sanción de clausura temporal de su estableciendo ya aplicada y consumada, se podría plantear la posibilidad de ejercer una acción de indemnización de daños y perjuicios contra el Fisco Nacional.

Veamos en detalle cada uno de estos recursos.

1. Recurso Contencioso Tributario

De conformidad con el artículo 259 del Código Orgánico Tributario es posible ejercer el Recurso Contencioso Tributario contra los actos administrativos tributarios que impongan la sanción de clausura temporal de establecimientos.

En efecto, el artículo 259 del Código Orgánico Tributario textualmente señala:

“Artículo 259: El recurso contencioso tributario procederá:

1. Contra los mismos actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho Recurso.

2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente conforme al artículo 255 este Código.

3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

Parágrafo Primero: El recurso contencioso tributario podrá también ejercerse subsidiariamente al recurso jerárquico, en el mismo escrito, para el caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o denegación tácita de éste...”

Así, en sentencia de la Sala Constitucional de fecha 16 de marzo de 2006 en el caso Wenco Mall C.A., se dictaminó la posibilidad de ejercer el Recurso Contencioso Tributario contra las resoluciones administrativas de imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos. En la referida sentencia se puede leer lo siguiente:

... decidido lo anterior, observa la Sala, que en el presente caso se interpuso ante el Juzgado Superior Octavo de lo Contencioso Tributario, una acción de amparo y medida cautelar contra Resolución N° RCA/DFTD/2003-00328, emanada de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT, que ordenó la clausura por 48 horas del establecimiento Wenco Mall, C.A., por la presunta violación de los derechos constitucionales establecidos en los artículos 49 y 112 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Visto lo anterior, esta Sala ratifica, el carácter tuitivo que tiene la acción de amparo constitucional, ya que el texto fundamental otorga el derecho a todo ciudadano a ser amparado por los tribunales en el goce y ejercicio de los derechos y garantías

constitucionales. En este sentido se pronunció esta Sala, mediante sentencia del 28 de julio del 2000 (Caso: *Luis Alberto Baca*), según la cual se señala:

“...es que el amparo previsto en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Amparo y sobre los Derechos y Garantías Constitucionales, no obra en sus supuestos como una acción que pueda ser utilizada en cualquier momento en que lo considere el actor. Es por ello, que la doctrina y muchas sentencias, la consideran una acción extraordinaria, aunque en realidad no lo sea, ya que ella es una acción común que la Constitución vigente (artículo 27) otorga a todo aquél a quien se le infrinjan derechos y garantías constitucionales, pero cuya admisibilidad varía, de acuerdo a las diversas fuentes de transgresión constitucional que la Ley Orgánica de Amparo sobre los Derechos y Garantías Constitucionales previene. Estas infracciones pueden provenir de vías de hecho, o estar contenidas en actos administrativos, normas jurídicas, actos u omisiones procesales, sentencias judiciales, etc.

Por lo tanto, no es cierto que per se cualquier transgresión de derechos y garantías constitucionales está sujeta de inmediato a la tutela del amparo, y menos las provenientes de la actividad procesal, ya que siendo los jueces de la República tutores de la integridad de la Constitución, ellos deben restablecer, al ser utilizadas las vías procesales ordinarias (recursos, etc.), la situación jurídica infringida, antes que ella se haga irreparable...”

Atendiendo lo antes expuesto, la Sala observa que la acción de amparo está sujeta a la inexistencia de otras vías procesales que permitan el restablecimiento de la situación jurídica infringida, pero además de esto dicha acción no puede funcionar cuando lo que se pretende no es realmente el restablecimiento de una situación particular sino la creación, modificación o extinción de la misma.

De modo que, si lo que se pretendía en el presente caso era ordenar a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Capital del SENIAT que se dejara sin efecto el acto administrativo, no era el amparo constitucional la vía idónea para tal pretensión, ya que no se trata aquí del restablecimiento de derecho constitucional alguno sino de que la empresa WENCO MALL C.A., lograra que la Administración, en este caso la Administración Tributaria, cumpliera con una obligación que le ha sido impuesta por la Ley, lo cual podría haberse ventilado por la vía del recurso contencioso tributario, contenido en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario.

Tal como lo señalaba el artículo precedentemente transcrito, para la fecha de la interposición de la acción de amparo, el administrado debió entender denegado el recurso jerárquico, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 242 *eiusdem*, y el medio idóneo contemplado expresamente en el citado código para impugnar la referida resolución, era el recurso contencioso tributario, no la acción de amparo constitucional así como tampoco el llamado amparo tributario, ya que ambos operan cuando no existe en la ley o en el referido código, medios idóneos preexistentes, y siendo que mediante el recurso contencioso tributario el administrado podía conseguir lo pretendido, razón por la cual la acción de amparo constitucional resulta inadmisibile, conforme a lo previsto en el artículo 6.5. de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales. Así se declara...

Ahora bien, el recurso contencioso tributario se puede interponer conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos o con amparo cautelar.

a. Recurso Contencioso Tributario de Nulidad con medida cautelar de suspensión de efectos

En sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 17 de enero de 2007 en el caso Inversiones Garden Place 002 C.A., se estableció la posibilidad para los contribuyentes de recurrir la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria interponiendo un recurso contencioso tributario conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos. En esta sentencia se señaló lo siguiente:

... aprecia la Sala que en el presente caso la accionante gozaba de un mecanismo judicial ordinario, como lo es el recurso contencioso tributario, para solicitar la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución N° RCA-DF-VOF-2004-

3416-1, dictada el 9 de julio de 2004 por la División de Fiscalización de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)), que ordenó la clausura por 48 horas del local comercial, el cual podía ser ejercido conjuntamente con alguna medida cautelar, mecanismo ordinario -distinto a la acción de amparo-lo suficientemente eficaz e idóneo para satisfacer su pretensión, aunado a que la quejosa no demostró que esta vía constituía el medio expedito, en el caso concreto, razones por las cuales esta Sala no comparte el criterio sostenido en el fallo dictado el 17 de septiembre de 2004 por el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, que declaró con lugar la presente acción de amparo constitucional...

En efecto, es perfectamente posible interponer un Recurso Contencioso Tributario conjuntamente con medidas cautelares. Una de esas medidas cautelares puede ser la suspensión inmediata de los efectos del acto administrativo y al respecto debemos acotar que aunque el Juez de conformidad con el artículo 263 del Código Orgánico Tributario, tiene la posibilidad de suspender los efectos del acto en los casos en los que exista presunción de buen derecho –*fumus bonis iuris*- o peligro de daño difícilmente reparable por la ejecución del acto –*periculum in damni*-, la jurisprudencia, ha considerado que la clausura no supone peligro de daño, y en consecuencia no es susceptible de garantizar la suspensión de los efectos del acto.

Así, en sentencia de del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 16 de junio de 2005, en el caso Inversiones Camirra S.A., la Sala Político Administrativa señaló lo siguiente:

... la controversia planteada en el caso *subjudice* queda circunscrita a decidir sobre la procedencia o no de la solicitud de suspensión de los efectos del acto impugnado, peticionada por Inversiones Camirra, S.A., en forma conjunta al recurso

contencioso tributario y decretada por el Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas el 25 de febrero de 2004.

...omisis...

.. la Sala observa que la suspensión de los efectos del acto recurrido en materia tributaria, no ocurre en forma automática con la interposición del recurso contencioso tributario (como sucedía bajo la vigencia del Código Orgánico Tributario de 1994), sino que por el contrario debe considerarse como una medida cautelar que el órgano jurisdiccional puede decretar a instancia de parte.

En cuanto concierne al *periculum in damni*, observa la Sala que dicho requisito ha sido fundamentado por la recurrente en dos razones, a saber: (i) el daño patrimonial ocasionado en su esfera económica por el pago de la multa impuesta por la División de Fiscalización de la Gerencia de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y la clausura del establecimiento comercial por un plazo de cuarenta y ocho (48) horas; y (ii) el perjuicio que le ocasionaría lograr el reintegro de las cantidades pagadas, en caso de resultar procedente su nulidad.

De este modo, se observa que el primer argumento planteado por el apoderado judicial de la contribuyente recurrente para sostener su petición de suspensión de efectos, consiste en que el pago de la multa y el cierre temporal de su local comercial ocasionarían a su mandante graves daños económicos.

Ahora bien, revisadas exhaustivamente como fueron las actas que componen el presente expediente, observa esta Sala que en el presente caso no existe indicio alguno que permita deducir el peligro inminente que pudiera sufrir la contribuyente por el pago de la multa impuesta mediante la resolución impugnada y por el cierre temporal del local comercial perteneciente a ella, y que pudiera causarle una disminución económica que ponga en peligro su estabilidad patrimonial.

Por el contrario, se observa que la representación judicial de la sociedad mercantil contribuyente se limitó a esgrimir argumentos fácticos relacionados con su posible insolvencia financiera derivada del pago de la multa impuesta mediante la Resolución No. RCA/DFTD/2003-00326 del 28 de octubre de 2003, emanada de la División de Fiscalización de la Gerencia de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), y el cierre del local comercial por un lapso de cuarenta y ocho (48) horas que llegare a sufrir por parte de la Administración Tributaria, pero sin

aportar elementos que demostraran la potencial insolvencia o afectación patrimonial, como pudieron haber sido los Balances de Comprobación mensuales, los Estados Financieros, los Libros Legales, constancias bancarias donde se evidenciara la crítica situación patrimonial de la empresa, entre otros.

Considera en definitiva esta Sala, que más allá de lo argumentado por la contribuyente recurrente, en la situación bajo examen ésta no aportó a los autos elemento alguno del cual pudiera inferirse seriamente el perjuicio patrimonial irreparable o de difícil reparación con la decisión de mérito; razón por la cual se impone desestimar este argumento. Así se declara...

Sobre la base de estas consideraciones, es evidente que contra el acto administrativo que imponga la sanción de clausura temporal de establecimientos, se puede interponer el Recurso Contencioso Tributario.

Ahora bien, en vista que con la interposición del Recurso no se suspenden *ipso jure* los efectos del acto, se puede solicitar vía medida cautelar la suspensión de los efectos del acto administrativo que impone la clausura para lo cual es imprescindible seguir el criterio expresado por la Sala Político Administrativa del Tribunal Suprema de Justicia en sentencia de fecha 3 de junio de 2004 en el caso Deportes El Márquez, C.A., posteriormente ratificado por los fallos del 30 de junio de 2004, Caso: Mercedes Benz Venezuela, S.A., del 11 de agosto de 2004 en el caso Agencias Generales Conaven, C.A., y del 6 de octubre de 2004 en el caso Servicios Especiales San Antonio, S.A., conforme al cual para que el juez contencioso tributario pueda decretar la suspensión de los efectos del acto administrativo, deben siempre satisfacerse, de forma concurrente, los requisitos del *periculum in damni* y *fumus boni iuris*; ello con la finalidad de llevar al convencimiento del juzgador la necesidad de que la medida deba decretarse, para garantizar y prevenir el eventual daño grave, el cual pudiera causarse con la ejecución inmediata del acto administrativo tributario.

b. Recurso Contencioso Tributario de Nulidad conjuntamente con amparo cautelar

Existe también la posibilidad de recurrir contra el acto administrativo que impone la sanción de clausura temporal de establecimientos, interponiendo un Recurso Contencioso Tributario de Nulidad conjuntamente con amparo cautelar.

En estos casos y siguiendo el criterio expresado por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia de fecha 20 de marzo de 2001 en el caso Marvin Enrique Sierra, ratificado en sentencia de la misma Sala de fecha 7 de octubre de 2004 en el caso Asociación Civil Magnum City Club, la tramitación se hará de forma similar a la de las medidas cautelares, es decir, la solicitud de amparo cautelar se tramitará como una solicitud de suspensión de efectos y por tanto el órgano judicial deberá examinar si están presentes los requisitos señalados en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario.

Textualmente en la referida sentencia se puede leer lo siguiente:

... a juicio de la Sala, al afirmarse el carácter accesorio e instrumental que tiene el amparo cautelar respecto de la pretensión principal debatida en juicio, se considera posible asumir la solicitud de amparo en idénticos términos que una medida cautelar, con la diferencia de que la primera alude exclusivamente a la violación de derechos y garantías de rango constitucional, circunstancia ésta que por su trascendencia, hace aún más apremiante el pronunciamiento sobre la procedencia de la medida solicitada.

Con tal objeto, y en tanto se sancione la nueva ley que regule lo relacionado con la interposición y tramitación de esta especial figura, la Sala Político-Administrativa estima necesaria la

inaplicación del procedimiento previsto en los artículos 23, 24 y 26 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, por considerar que el mismo es contrario a los principios que informan la institución del amparo, lo cual no es óbice para que la Ley continúe aplicándose en todo aquello que no resulte incongruente a la inmediatez y celeridad requerida en todo decreto de amparo. En su lugar, es preciso acordar una tramitación similar a la aplicada en los casos de otras medidas cautelares.

Se justifica, entonces, que una vez admitida la causa principal por la Sala, se emita al mismo tiempo un pronunciamiento sobre la medida cautelar de amparo solicitada, con prescindencia de cualquier otro aspecto, cumpliéndose así con el propósito constitucional antes acotado.

En ese sentido, es menester revisar el cumplimiento de los requisitos que condicionan la procedencia de toda medida cautelar, adaptados naturalmente a las características propias de la institución del amparo en fuerza de la especialidad de los derechos presuntamente vulnerados.

Por otra parte, considera esta Sala que la tramitación así seguida no reviste en modo alguno, violación del derecho a la defensa de la parte contra quien obra la medida, pues ésta podrá hacer la correspondiente oposición, una vez ejecutada la misma, siguiendo a tal efecto el procedimiento pautado en los artículos 602 y siguientes del Código de Procedimiento Civil; ello ante la ausencia de un iter indicado expresamente por la Ley, conforme a la previsión contenida en el artículo 102 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia; procediendo entonces este Máximo Tribunal, previo el examen de los alegatos y pruebas correspondientes, a la revocación o confirmación de la medida acordada como consecuencia de la solicitud de amparo cautelar

Afirmó la Sala entonces y así lo ratifica en esta oportunidad, que la tramitación así seguida no reviste en modo alguno, violación del derecho a la defensa de la parte contra quien obra la medida, pues podrá hacer la correspondiente oposición, una vez ejecutada la misma, siguiendo a tal efecto el procedimiento pautado en los artículos 602 y siguientes del Código de Procedimiento Civil; ello ante la ausencia de un iter indicado expresamente por la Ley, conforme a la previsión contenida en el primer aparte del artículo 19 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela; procediendo entonces este Máximo Tribunal, previo el examen de los alegatos y pruebas

correspondientes, a la revocación o confirmación de la medida acordada como consecuencia de la solicitud de amparo cautelar. En conclusión, propuesta la solicitud de amparo constitucional conjuntamente con una acción contencioso-administrativa de nulidad, pasará la Sala, una vez revisada la admisibilidad de la acción principal, a resolver de inmediato sobre la medida cautelar requerida; debiendo abrirse cuaderno separado en el caso de acordarse la misma, para la tramitación de la oposición respectiva, el cual se remitirá junto con la pieza principal, contentiva del recurso de nulidad, al Juzgado de Sustanciación, a fin de que se continúe la tramitación correspondiente. Así se decide ...

Como antecedente jurisprudencial de la admisión de un Recurso Contencioso Tributario interpuesto conjuntamente con amparo cautelar, contra un acto administrativo que impone la sanción de clausura de temporal de establecimientos, podemos hacer referencia a la sentencia del Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana en Maracaibo de fecha 7 de marzo de 2007 en el caso Hotel Maruma C.A., en la cual se sentenció lo siguiente:

... la solicitud de suspensión de efectos de los actos administrativos, es una excepción al principio de ejecutoriedad de dichos actos, consecuencia a su vez de la presunción de legalidad del acto administrativo (ver entre otras, sentencia del 18 de junio de 2002, expediente 2002-0151, caso CONARE, Sala Político Administrativa). Para que dicha excepción prospere, deben estar demostrados en actas los extremos que exige la ley para la procedencia de dicha medida, en este caso los extremos del artículo 263 del Código Orgánico Tributario, con la diferencia de que cuando se trata de un amparo cautelar, la violación del derecho alegado afecta normas constitucionales.

Ahora bien, se observa que se alega la violación al derecho constitucional a la defensa y, sin perjuicio de la decisión en la definitiva, el Tribunal considera que si bien hay actos de la Administración Tributaria que por su propia naturaleza deben ejecutarse de inmediato, como por ejemplo la retención preventiva de mercancía sujeta a comiso, luego de lo cual el administrado

tendrá derecho a defenderse en la forma que considere conveniente; existen otros actos en donde existe la posibilidad de que el administrado presente sus argumentos y defensas antes de la ejecución del acto, en ejercicio de su derecho “de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercer su defensa”, como lo prevé el artículo 49 numeral 1° de la Constitución.

A este respecto se observa, que si bien la posibilidad de ejecutar inmediatamente los actos administrativos deviene de la presunción de legalidad, y en el caso que nos ocupa está expresamente señalada en el parágrafo único del artículo 247 del Código Orgánico Tributario, el Tribunal considera que los principios de ejecutoriedad y ejecutividad deben ser aplicados armónicamente con los preceptos constitucionales del derecho a la defensa y el debido proceso, ponderando que se encuentran involucrados los intereses generales contenidos en la actividad turística.

En consecuencia de lo expuesto, este Tribunal considera que procede la solicitud cautelar de suspensión de efectos del acto administrativo de fecha 16 de febrero de 2007 No. RZ-DF-N-7049000294 mediante el cual se sanciona con multa y se ordena la clausura temporal del establecimiento del HOTEL MARUMA, C. A. En razón de lo cual, en el dispositivo se declarará con lugar la solicitud de suspensión de efectos de dicho acto; se acordará la suspensión inmediata de la medida de cierre temporal del establecimiento de la contribuyente y la suspensión de cualquier acto de ejecución de la multa impuesta, estableciéndose por lo que respecta a la multa, que la contribuyente deberá afianzar su monto en un lapso de treinta (30) días continuos a partir de esta fecha, so pena de decaimiento de la suspensión de los efectos de la multa. Así se resuelve.

Por los fundamentos expuestos, este Juzgado Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana, en nombre de la República y por autoridad de la Ley, en la solicitud cautelar por violación de derechos constitucionales interpuesta junto con Recurso Contencioso Tributario por HOTEL MARUMA C. A. en contra de la Resolución de fecha 16 de febrero de 2007 No. RZ-DF-N-7049000294 emanada de la Jefa de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región Zuliana del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), declara:

- 1.- Competente para el conocimiento de este proceso.
- 2.- Se admite temporalmente el Recurso Contencioso Tributario,

a los solos efectos de resolver y tramitar la presente solicitud de amparo cautelar.

3.- Con Lugar la solicitud cautelar por presunta violación de derechos constitucionales, y en consecuencia se suspenden los efectos del acto administrativo mediante el cual se impuso multa y se ordenó la clausura temporal del establecimiento del HOTEL MARUMA, C.A. Se establece que la contribuyente deberá constituir fianza por el monto de la multa, dentro de los treinta (30) días continuos siguientes a la presente fecha...

Hechas las consideraciones anteriores, es posible afirmar y sostener que contra la resolución administrativa que imponga la sanción de clausura temporal de establecimientos se puede interponer Recurso Contencioso Tributario conjuntamente con amparo cautelar, siempre que se invoque la violación de derechos constitucionales.

2. Amparo Constitucional Autónomo

El Amparo Constitucional es la acción ordinaria, idónea y precisa de que disponen las personas naturales y jurídicas para solicitar de los tribunales la protección de los derechos y garantías que les consagran tanto la Constitución como los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

En consecuencia, el Amparo Constitucional tiene por objetivo restablecer la situación jurídica en que se encontraba el agraviado antes de que ocurriera el hecho o acto violatorio de alguno de los derechos o garantías consagrados en la Constitución, tal como lo establece el artículo 1° de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, constituyendo la acción de amparo constitucional un medio restringido del control de la constitucionalidad, destinada exclusivamente a garantizar la efectividad de los derechos enunciados en el texto constitucional o en los

mencionados tratados internacionales, sólo respecto de la persona que incoa la acción por sentirse agraviado, y de la persona o ente público cuya conducta constituye el presunto agravio a los derechos Constitucionales del accionante.

En relación a la sanción de clausura, se ha señalado que dada la violación de garantías constitucionales que la misma puede conllevar, es posible ejercer contra el acto administrativo que la impone, un Amparo Constitucional, previsto este en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.

Nuestro Máximo Tribunal en decisión de la Sala Constitucional de fecha 8 de junio de 2006 en el caso Asociación de Panaderías y Pastelerías del Estado Bolívar, estableció la posibilidad de ejercer el recurso de amparo en casos de clausura temporal de establecimientos. En dicho fallo se puede leer lo siguiente:

... el amparo debe proponerse sólo a falta de los medios judiciales idóneos que el ordenamiento jurídico brinda para la obtención de la tutela judicial que a través del amparo se pretende, ya sea por inexistencia de aquellos o por su agotamiento ineficaz. Se trata de encausar la tutela frente a las lesiones que pudieran sufrir los justiciables por las vías judiciales ordinarias, en las cuales existirá, incluso, la posibilidad de anticipar la satisfacción de la pretensión con el otorgamiento de un pronunciamiento cautelar.

Sin embargo, no obstante la existencia de medios judiciales idóneos y preexistentes para el restablecimiento de los derechos y garantías constitucionales que se denuncien como infringidos, en un caso concreto la Sala ha reconocido la posibilidad de que, aquéllos, en determinadas circunstancias, resulten inidóneos para la garantía de la tutela judicial efectiva de derechos constitucionales, de derechos constitucionales, casos en los cuales, entonces, el amparo sí constituiría la vía judicial apropiada para la tutela de esos derechos en ese caso en particular.

En el caso *sub examine*, se observa que no es cierto que la tutela de derechos constitucionales que resulten vulnerados por que una medida de clausura del establecimiento donde un determinado contribuyente ejecute su actividad no pueda ser, por principio, obtenida a través del amparo constitucional. En ese supuesto, si la orden de cierre no se enmarca en ningún procedimiento administrativo o, como lo denunció la parte actora, la misma no encuentra ningún sustento legal, podría ser la vía del amparo, además del recurso contencioso tributario, la opción legal del justiciable para el restablecimiento de la situación lesiva, si este último, en un caso concreto, resultase ineficaz para proporcionar protección apropiada a esa situación.

En este caso particular de medidas de cierre por corto tiempo (48 horas) que impone la Administración en ejecución de su potestad de policía, que, incluso, son impuestas, algunas veces, un día viernes, el amparo constitucional surge como la única opción válida para la eventual satisfacción de la pretensión de protección. En efecto, la inadmisión de este medio judicial, que por ley es proponible los trescientos sesenta y cinco días del año -pues, según el artículo 13 de la ley que lo regula, "todo el tiempo es hábil"-, con fundamento en que el administrado cuenta con otro medio judicial idóneo, el recurso contencioso de nulidad o contencioso tributario, entre otros, no es una decisión razonable y podría conducir a una denegación de justicia ya que, por el transcurso del tiempo, la lesión podría tornarse irreparable.

En razón de lo precedente, la Sala rechaza la afirmación categórica y absoluta del fallo objeto de apelación en relación con la imposibilidad –sin excepciones- para el justiciable de ejercicio del amparo ante una medida de clausura del establecimiento donde ejerce sus actividades, en este caso, comerciales. Por tanto, se revoca el fallo que se apeló. Así se decide...

Ahora bien, no obstante esta decisión, el Tribunal Supremo de Justicia en la mayoría de los casos ha fallado a favor de la inadmisibilidad del Recurso de Amparo en materia de clausura temporal de establecimientos por la existencia, a su entender, de vías ordinarias e idóneas para la obtención de la tutela judicial.

En efecto, en sentencia de fecha 19 de junio de 2002 en el caso Marque's C.A., la Sala Constitucional al decidir en consulta un amparo Constitucional interpuesto contra un reparo tributario en materia de impuesto al consumo suntuario y las ventas al mayor en el que había una amenaza inminente de clausura inmediata del establecimiento comercial, dictaminó lo siguiente:

... en el presente caso, se somete al conocimiento de esta Sala la consulta de la decisión dictada por el Juzgado Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el 20 de marzo de 1997, en la cual declaró inadmisibile la acción de amparo constitucional que intentaron los apoderados judiciales de la empresa Marque's, C.A., contra la Resolución n° SAT/GRTIRC/DSA/CCSVM/96-1, del 19 de diciembre de 1996, suscrita por el Gerente Regional de Tributos Internos de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), así como por el Jefe de la División de Sumario Administrativo de la Gerencia Regional de Tributos Internos de dicho organismo.

La Sala ha señalado anteriormente que el objeto de la acción de amparo constitucional es el restablecimiento de los derechos y garantías constitucionales lesionados o amenazados de violación, siempre que la ley no establezca cualquier otro medio procesal acorde con la pretensión del quejoso, pues el amparo no es supletorio ni sustitutivo de los recursos ordinarios o extraordinarios previstos en la ley.

En el caso de autos, se observa que la parte actora tenía a su disposición los recursos previstos en el Código Orgánico Tributario vigente para ese momento, tales como el recurso jerárquico o el de revisión.

En consecuencia, esta Sala, de conformidad con lo establecido en el artículo 6.5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, encuentra ajustada a derecho la decisión dictada por el Juzgado Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, el 20 de marzo de 1997, en la cual declaró inadmisibile la acción de amparo constitucional que intentaron los apoderados judiciales de la empresa MARQUE'S, C.A. Así se decide...

La misma Sala Constitucional, ahora en sentencia de fecha 29 de julio de 2005 en el caso Guadalupe Lilia Sabina Castro Villamizar, declaró inadmisibles los Recursos de Amparo en materia de clausura temporal de establecimientos, por considerar que la lesión a los derechos constitucionales es irreparable una vez que es ejecutada la sanción. En la indicada sentencia se puede leer lo siguiente:

... de la revisión de las actas se puede constatar que, en el presente caso, el objeto de la acción de amparo y de la medida cautelar innominada solicitada, de conformidad con lo expuesto por la presunta agraviada en el escrito de interposición de la acción, no era otro sino el de evitar la clausura de su establecimiento comercial antes del día 24 de diciembre de 2004. Ahora bien, observa esta Sala que, del mismo dicho de la quejosa, se demuestra que efectivamente se materializó el cierre del referido establecimiento en la fecha antes indicada.

De lo antes expuesto, se deduce que ya no puede ser restablecida la situación jurídica alegada como infringida, tal como lo prevé el numeral 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, en los términos siguientes:

“No se admitirá la acción de amparo: (...)

3. Cuando la violación del derecho o la garantía constitucionales, constituya una evidente situación irreparable, no siendo posible el restablecimiento de la situación jurídica infringida.

Se entenderá que son irreparables los actos que, mediante el amparo, no puedan volver las cosas al estado que tenían antes de la violación (...).”

De acuerdo a la norma transcrita, para que resulte admisible la acción de amparo es necesario que la lesión denunciada sea presente, es decir, inminente, a fin de restablecer la situación jurídica que se alega infringida, lo cual constituye el objeto fundamental de este tipo de tutela constitucional, dada su naturaleza restitutoria.

En el caso bajo examen, en la sentencia dictada por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región de Los Andes se concluyó que la supuesta amenaza de violación de derechos denunciada por la parte accionante en su escrito de amparo, respecto a las actuaciones de la funcionaria de la División

de Fiscalización de la Gerencia Regional de Tributos Internos de la Región de Los Andes del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), ya se materializaron; por lo que desde el mismo momento en que se produjo el cierre de su establecimiento comercial devino irreparable la situación jurídica que adujo le había sido infringida.

En razón de lo anterior, resulta claro para esta Sala que en el caso bajo estudio está presente la causal de inadmisibilidad prevista en el numeral 3 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, por ser irreparable la situación jurídica infringida, tal como lo sostuvo el *a quo*.

Con fundamento en lo antes expuesto, esta Sala Constitucional confirma, sobre la base de los motivos expuestos, el fallo sometido a consulta que declaró inadmisibile la acción de amparo constitucional interpuesta. Así se decide....

En otro fallo más reciente, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 17 de enero de 2007 en el caso Inversiones Garden Place 002 C.A. también se inclinó por la inadmisibilidad del Recurso de Amparo por considerar que no es la vía más idónea para dilucidar la pretensión. El referido fallo es del tenor siguiente:

... observa la Sala que en el presente caso se interpuso una acción de amparo constitucional conjuntamente con medida cautelar innominada, contra la Resolución N° RCA-DF-VOF-2004-3416-1 del 9 de julio de 2004, emanada de la División de Fiscalización de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que ordenó la clausura por 48 horas del local comercial en el que funciona la sociedad mercantil Inversiones Garden Place 002, C.A., por la presunta violación de los derechos constitucionales a la defensa, al debido proceso y a la presunción de inocencia, consagrados en el artículo 49 de la Carta Magna.

Ahora bien, de la revisión del escrito libelar se desprende que la parte accionante intentó la presente acción con la finalidad de que *"(...) se ordene el restablecimiento inmediato de los derechos constitucionales violados a mi representada por la Resolución de*

Imposición de Sanción (...), dejándose sin efecto dicha Resolución (...)” (Mayúsculas de la parte accionante).

Atendiendo a lo antes expuesto, esta Sala advierte que la acción de amparo está sujeta a la inexistencia de otras vías procesales que permitan el restablecimiento de la situación jurídica infringida, es decir que con ella no se puede pretender la creación, modificación o extinción de una situación particular, ni la anulación de un acto administrativo determinado, en virtud de su carácter restitutorio.

De modo que, si lo que pretendía la quejosa en el presente caso era que se dejara sin efecto el acto administrativo contenido en la Resolución de imposición de sanción dictado por la Administración Tributaria, ello podría haberse ventilado por la vía del recurso contencioso tributario, contenido en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, no siendo el amparo constitucional la vía idónea para dilucidar tal pretensión...

Esta sentencia tiene la particularidad que presenta dos (2) votos salvados, uno del magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero y otro del magistrado Pedro Rafael Rondón Haaz. Ambos votos salvados sostienen la idoneidad del Recurso de Amparo en vista de la ineficacia y lo infructuosa que podía resultar la vía ordinaria recursiva para enervar la lesión Constitucional.

Así en el voto salvado del magistrado Jesús Eduardo Cabrera Romero se puede leer lo siguiente:

... quien disiente observa que la mayoría declaró inadmisibile la acción de amparo constitucional interpuesta por INVERSIONES GARDEN PLACE 002, C.A. en contra de la sanción de cierre de establecimiento comercial que le fue impuesta por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, el 9 de julio de 2004. Como fundamento de su decisión, la mayoría invocó lo dispuesto en el artículo 6.5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, al estimar que la presunta agraviada debió agotar el recurso contencioso tributario, como mecanismo procesal idóneo para impugnar la actuación de la Administración Tributaria señalada como lesiva.

En criterio de este voto salvante, la misma doctrina que sirvió de soporte para arribar a esa conclusión, ha debido llevar a la Sala a la convicción contraria: la manifiesta ineficacia de la señalada vía procesal para enervar la lesión constitucional delatada en el caso de autos, atendiendo -justamente- sus particulares circunstancias. En efecto, consta en autos que la acción de amparo constitucional fue ejercida el día viernes 9 de julio de 2004, una vez fenecido el lapso para despachar, en contra de una sanción inmediata de cierre de establecimiento comercial impuesta -ese mismo día, a las 11:30 a.m.- por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, por el presunto incumplimiento de deberes formales previstos en la regulación del Impuesto al Valor Agregado. De este modo, habiendo sido interpuesta la petición de protección constitucional una vez vencidas las horas de despacho, resulta más que evidente la imposibilidad del contribuyente de acceder -en esas condiciones- a la jurisdicción contencioso-tributaria, lo que bastaba para justificar su opción por el amparo constitucional.

Aunado a ello, merece destacarse que -ni siquiera por vía cautelar- en el procedimiento aludido la presunta agraviada hubiere conseguido protección inmediata en contra de tal acto, pues la propia dinámica del contencioso tributario -según la jurisprudencia que al respecto ha proferido la propia Sala Político-Administrativa de este Máximo Juzgado- exige la notificación previa del fisco para pronunciarse acerca de la admisibilidad de la acción y, en consecuencia, sobre cualquier petición cautelar que sea formulada ante esa sede; lo que ha llevado a esta Sala Constitucional a la ponderación de las circunstancias de cada caso concreto para evaluar, dentro de ese marco, la verdadera eficacia e idoneidad del procedimiento contencioso tributario (vid. sentencia No. 1923, de 21.11.06, caso: *Manaplas*, suscrita unánimemente por los miembros de esta Sala)....

Por su parte, en el voto salvado del magistrado Pedro Rafael Rondón Haaz, se puede leer lo siguiente:

... en este caso, la pretensión de tutela constitucional se planteó contra una resolución del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria que se dictó el 9 de julio de 2004. La demanda en referencia se interpuso el mismo día cuando se emitió la resolución sancionatoria y el accionante arguyó que le

asistían razones de urgencia debido al inminente cierre del establecimiento comercial que la resolución en referencia había ordenado. En consecuencia, por cuanto la resolución de cierre impuso un gravamen cuya reparación podía resultar infructuosa por la vía ordinaria frente a su inminente ejecución, el amparo de autos, en efecto, era admisible y así debió declararse en el veredicto que antecede a este voto salvante...

Según se ha visto, si bien el Recurso de Amparo Constitucional pareciera ser la vía procesal más idónea y más expedita para evitar la efectivización de la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria Nacional, es criterio pacífico y reiterado de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que el Recurso de Amparo Constitucional es inadmisibile de conformidad con el numeral 5 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, dado que el contribuyente sancionado debe ejercer los recursos ordinarios correspondientes (recurso jerárquico en sede administrativa y recurso contencioso tributario en sede jurisdiccional), los cuales, a su entender, son mecanismos efectivos de tutela del administrado en caso de haber existido infracción alguna a sus derechos fundamentales.

En efecto, conforme al criterio reiterado de la Sala Constitucional de nuestro máximo tribunal, la acción de amparo está sujeta a la inexistencia de otras vías procesales que permitan la restitución de la condiciones jurídicas vulneradas, en el caso de la sanción de clausura impuesta por la Administración Tributaria, el Código Orgánico Tributario prevé, los Recursos que pueden ejercer el interesado, como lo son el Recurso Jerárquico y el Recurso Contencioso Tributario, en tal sentido, al existir otras vías procesales en el ordenamiento jurídico por la cual se pueda recurrir la clausura o cierre de un establecimiento, las mismas deben ser agotadas.

Es de destacar, que es criticable la idoneidad del Recurso Jerárquico y del Recurso Contencioso Tributario para lograr el restablecimiento efectivo de los derechos conculcados con la sanción de clausura temporal de establecimientos. En efecto, la estructura del proceso jerárquico y de contencioso tributario supone que cualquier tutela provisional deba estar precedida del cumplimiento de una serie de etapas procedimentales que impiden una eficaz tutela e inmediato restablecimiento de los derechos vulnerados con ocasión de la sanción de clausura.

3. Acción de indemnización de daños y perjuicios contra el Fisco Nacional

Finalmente, queremos hacer mención a las acciones que los contribuyentes afectados pueden intentar contra el Estado (Fisco Nacional) para obtener la reparación de los daños materiales y/o morales producidos, en los casos en los cuales una vez interpuesto un recurso o ejercido una acción, bien en sede administrativa o bien en sede judicial según el caso, la autoridad correspondiente revoque la sanción de clausura impuesta por la Administración Tributaria y ya la medida sancionatoria haya sido aplicada y consumada.

En estos casos, como bien señala Edwards (2000, 156), la única manera de reparar el daño producido al contribuyente es:

... a través de un resarcimiento económico; ello plantea una serie de interrogantes, como, por ejemplo, la determinación del perjuicio; ¿será un equivalente a las ganancias que dejó de percibir el imputado durante el lapso de cierre de su local o establecimiento? Además, la clausura de un comercio también genera un lógico daño moral para el presunto infractor, lo cual afecta seriamente su "imagen comercial", ya que su clientela verá

la faja de “clausurado”, pero difícilmente se entere de que la clausura ha sido revocada por la justicia...

Con referencia a lo anterior, Weffe (2006, 222) señala algunos de los problemas que se derivan de la aplicación de la pena de clausura, en la forma en la que se le concibe en el Código Orgánico Tributario y a tales efectos plantea las siguientes responsabilidades:

... (i) Responsabilidad patrimonial del Estado por el funcionamiento anormal de la Administración Tributaria, de acuerdo con los artículos 140 de la Constitución y 327 del Código Orgánico Tributario, en la medida en que la aplicación de penas de clausura sin procedimiento previo es susceptible de generar, dada su no suspendibilidad, un daño susceptible de reparo e imputable a la Administración Pública;

(ii) Responsabilidad personal del funcionario que decretó y ejecutó la medida, de acuerdo con los artículos 46.1, 46.4 y 139 de la Constitución; y, bajo los mismos fundamentos,

(iii) Responsabilidad patrimonial del Estado y de los funcionarios encargados de la ejecución de las medidas, en lo relativo a las formas de publicidad respecto de clausuras aplicadas, en la medida en que la publicidad que a sus resultados ha adoptado el órgano ejecutor del Plan Evasión Cero puede considerarse vulnera la prohibición constitucional de penas infames, de acuerdo con los artículos 44.3, 46.4 y 60 de la Constitución...

Para Weffe (2007, 33), los supuestos de responsabilidad patrimonial de la República en el marco del Plan Evasión Cero llevado a cabo por la Administración Tributaria y que ha dado lugar al cierre temporal de una infinidad de establecimientos comerciales, son los siguientes: (i) el cierre del establecimiento por supuesto incumplimiento de deberes formales sin el debido procedimiento, (ii) la imposición de sellos, precintos y carteles que en forma infamante califiquen indebidamente al sujeto pasivo como evasor fiscal, (iii) la conculcación del derecho de acceso a la justicia, por imposición de sanciones en condiciones que imposibilitan el control jurisdiccional de los

actos administrativos impositivos de sanciones tributarias, (iv) la conculcación del derecho a la integridad personal, por eventuales excesos del Resguardo Nacional Tributario en la realización de sus labores de apoyo al Seniat, (v) la violación de la garantía de inviolabilidad del hogar doméstico y de los recintos privados de personas, por la realización de las actividades de control fiscal sin órdenes judiciales y (vi) la violación del derecho de presunción de inocencia, al exigir del contribuyente o responsable, la prueba de su inocencia por la presunta comisión de ilícitos formales.

Se plantea, entonces, la posibilidad para los contribuyentes de intentar una acción de daños y perjuicios contra el Fisco Nacional, para que se le indemnice por el daño emergente, el lucro cesante, así como el daño moral que la aplicación de la medida de clausura le haya causado.

El Tribunal Primero de lo Contencioso Tributario en sentencia de fecha 4 de diciembre de 2003, dictada en el caso Sofaven vs. Seniat, se pronunció sobre los mecanismos procesales para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria, en virtud de lo alegado por el Fisco Nacional en cuanto a una supuesta incompatibilidad de procedimientos y la imposibilidad de presentar conjuntamente un recurso de nulidad y una solicitud de daños y perjuicios, lo cual fue rechazado por el juzgador por considerar que dicha solicitud conjunta si tiene asidero Constitucional y legal, tal y como lo contempla el artículo 259, 26, 49 y 257 de la Constitución. Así mismo acotó el Tribunal que el artículo 131 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia expresamente señala que en la misma sentencia que se pronuncie sobre la nulidad de un acto administrativo, el Juez también puede condenar al pago de daños y perjuicios, seguido del artículo 327 del Código Orgánico Tributario que da la misma facultad al juez contencioso tributario, por todo lo cual el alegato del Fisco Nacional resultaba improcedente,

concluyéndose que el recurso de nulidad y condena presentado por Sofaven se encontraba totalmente ajustado a derecho.

En efecto, en la referida sentencia se puede leer lo siguiente:

... todo este esquema constitucional de responsabilidad patrimonial, como es sabido, resulta aplicable a la responsabilidad en la cual puede incurrir la Administración Tributaria (...) De hecho, es claro que el artículo 140 de la Constitución ha sido desarrollado por el propio Código Orgánico Tributario vigente, el cual en su artículo 327, dispone, siguiendo el lenguaje constitucional, que la sentencia que declare con lugar un recurso contencioso tributario podrá también indicar la reparación por los daños que sufren los interesados, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Tributaria...

Sobre la base de las consideraciones anteriores y a manera de conclusión, podemos señalar que el contribuyente afectado por una medida de clausura temporal de establecimiento que sufre una pérdida económica por el tiempo en que su establecimiento permaneció clausurado, además de un deterioro de su imagen comercial por ser catalogado ante el público general como un evasor tributario, puede accionar contra la Administración Tributaria, a los efectos de obtener la reparación económica de los daños ocasionados, en los supuestos en que la medida de sanción de clausura temporal de establecimiento, luego de consumada, sea revocada o declarada improcedente por el órgano correspondiente que conozca del caso.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. La clausura temporal de establecimientos es una sanción que impone la Administración Tributaria Nacional para castigar el incumplimiento de deberes formales, fundamentalmente vinculados con el Impuesto al Valor Agregado. Es recurrente la previsión de esta sanción en los códigos fiscales de los países iberoamericanos en los cuales suele ser una sanción accesoria a la multa.

La clausura tributaria se ha convertido en una sanción socialmente resistida, debido a la forma en que ha sido implementada por la Administración Tributaria y por las consecuencias patrimoniales que representa para los contribuyentes.

2. No existe un criterio unánime en cuanto a la naturaleza jurídica de la sanción de clausura temporal de establecimientos. Principalmente podemos encontrar tres grupos de estudiosos tributarios que se refieren a la naturaleza jurídica de esta sanción. Existen quienes consideran que la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria es una sanción de naturaleza administrativa distinta de las penas previstas en el Código Penal tanto por el órgano encargado de imponerla como por sus características de ejecutividad y ejecutoriedad; para otros, tiene una naturaleza tributaria por formar parte del derecho tributario, rama autónoma del derecho en general; y para otros, no es más que una pena, toda vez que no existen diferencias entre el ilícito penal común y el ilícito tributario.

Nuestro Máximo Tribunal se ha inclinado por señalar la índole penalista de las sanciones administrativas –entre ellas de la sanción de clausura temporal de establecimientos- y por tanto, la aplicación de los

principios penales de rango Constitucional a los procedimientos administrativos sancionatorios.

Postular la aplicabilidad de las normas contenidas en el Código Penal al campo tributario, específicamente las relativas a los principios y garantías del derecho penal común, pudiera contribuir a mitigar la arbitrariedad y la discrecionalidad de la Administración Tributaria, en cuanto a la imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos se refiere.

3. El bien jurídico tutelado con la imposición de la sanción de clausura temporal de establecimientos es, principalmente, la función verificadora y fiscalizadora de la Administración Tributaria, la cual se sustenta en una serie de normas reglamentarias de carácter obligatorio que permiten determinar si los contribuyentes y responsables cumplen o no con las obligaciones tributarias y, en especial, con el deber Constitucional y legal de contribuir con las cargas públicas, eje fundamental sobre el cual se apoya la actividad recaudadora del Estado para obtener parte de los recursos financieros necesarios para afrontar el gasto público.

4. En muchas ocasiones se ha tildado de desproporcionada la sanción de clausura temporal de establecimientos, en razón de no existir una correspondencia ni una relación directa entre el bien jurídico protegido por la norma que impone la sanción y el excesivo daño patrimonial y moral que sufre el contribuyente.

La clausura temporal de establecimientos conlleva, indiscutiblemente, una lesión patrimonial y moral para el contribuyente afectado, quién a pesar de sufrir el cierre de su local comercial u oficina, debe sufragar los gastos relacionados con el mantenimiento del mismo, la retribución del personal y, adicionalmente, asumir el eventual lucro cesante. En adición a lo anterior, la

sanción de clausura temporal de establecimientos es una medida que atenta contra las fuentes de trabajo y afecta la obtención de ingresos, pues el establecimiento clausurado pierde ventas, circunstancia que impacta directamente sobre el impuesto al valor agregado y es además una sanción infamante, ya que somete al contribuyente clausurado al escarnio público de sus clientes actuales y potenciales, de sus proveedores, trabajadores, etc.

Sancionar con clausura el simple incumplimiento de deberes formales denota un exceso de punición. Ilícitos tributarios materiales que suponen un perjuicio mayor para la actividad recaudadora del Estado, son sancionados, de conformidad con nuestro Código Orgánico Tributario, con simples multas que si bien suponen un menoscabo económico para los contribuyentes, nunca llegan a ser de tal entidad como para afectar de forma tan inmediata, el ejercicio del comercio y del derecho Constitucional al trabajo.

5. Cuando la Administración Tributaria impone de forma inmediata la sanción de clausura temporal de establecimientos, se violan determinados derechos y principios de rango Constitucional, previstos para la protección de los administrados.

El solo hecho que como consecuencia de un simple procedimiento de verificación se imponga de forma inmediata la sanción de clausura de establecimientos, sin que existe la posibilidad de que el contribuyente sancionado controvierta y desvirtúe las irregularidades plasmadas en el acta fiscal que sirve de sustento para la imposición de la indicada sanción, transgrede las garantías Constitucionales al debido proceso, a la defensa y a la presunción de inocencia, pues no otorga al contribuyente sancionado la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga antes del ejercicio de tal facultad por parte de la Administración Tributaria.

El acta de verificación inmediata que normalmente sirve de fundamento para que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, clausure temporalmente un establecimiento, es producto de una suerte de tramitación (inaudita parte) en la cual no se otorga al contribuyente margen para el contradictorio, lo que trae como consecuencia la afectación de su derecho al debido proceso, a la defensa y a la presunción de inocencia.

La Administración Tributaria antes de ejecutar su decisión de cierre, debe otorgar al contribuyente la oportunidad para que éste presente sus argumentos con el objeto de rebatir los alegatos que sostenga la Administración y así garantizarle un debido proceso y la salvaguarda de su derecho a la defensa y de presunción de inocencia.

6. Los ordenamientos jurídicos modernos han optado por señalar que la aplicación de sanciones por parte del poder administrador no quebranta derechos Constitucionales de los contribuyentes si a éstos se les posibilita la vía judicial.

Está afirmación resulta lógica, si la ejecución de la pena o sanción impuesta por medio de actuaciones administrativas sancionadoras, ocurre cuando el acto que determina la culpabilidad del contribuyente se encuentra, de una u otra forma, firme o definitivamente firme; en caso contrario, si la ejecución de la pena ocurre de forma inmediata y con independencia de la firmeza del acto, dicha afirmación pierde sentido y a pesar que el contribuyente puede recurrir a la vía judicial, la violación de determinados derechos reconocidos constitucionalmente a los contribuyentes puede hacerse latente.

La ejecución inmediata de sanciones por parte de la Administración Tributaria pareciera romper con el esquema de protección de los derechos de los contribuyentes frente a las potestades sancionatorias de la Administración Tributaria, que trataron de salvaguardar los ordenamientos jurídicos modernos al contemplar la vía judicial como una alternativa para que los contribuyentes recurrieran los actos administrativos sancionatorios.

7. En nuestro derecho actual el criterio recurrente de nuestro Máximo Tribunal ha estado orientado en señalar que los medios de defensa de los contribuyentes para hacerle frente a la sanción de clausura temporal de establecimientos impuesta por la Administración Tributaria es el Recurso Jerárquico y/o el Recurso Contencioso Tributario, ambos previstos en el Código Orgánico Tributario.

Estos recursos por si solos no garantizan una tutela inmediata y efectiva de los derechos de los contribuyentes afectados por esta sanción ni permiten un levantamiento expedito de la sanción de clausura.

En la mayoría de los casos, por no decir en todos, la resolución o la sentencia, se dicta una vez que la clausura ya se ha materializado y ejecutado, cuando ya el contribuyente ha sufrido el perjuicio económico y la condena moral del escarnio público.

Aún cuando exista un pronunciamiento favorable para el contribuyente, no hay manera de retrotraer el daño patrimonial y moral producido: ya el establecimiento estuvo cerrado, ya se perdieron las ventas de los días de clausura, ya se puso en tela de juicio ante los clientes y el público en general, el correcto apego y cumplimiento del contribuyente afectado de los deberes y obligaciones tributarias.

De que sirve recurrir el acto administrativo a través del cual se impuso la sanción de clausura inmediata de establecimientos, si no se va a obtener un resarcimiento suficiente, si no hay manera de eliminar los perjudiciales efectos de la medida impuesta.

8. Ante esta situación y dada, como se ha visto a lo largo de este trabajo, la eventual violación de garantías Constitucionales que apareja la imposición de forma inmediata de la sanción de clausura de establecimientos por parte de la Administración Tributaria Nacional, el Amparo Constitucional pareciera ser una salida, una vía idónea para obtener el levantamiento de la medida de clausura antes que la misma se ejecute y produzca sus efectos.

Aun cuando parece lógico este argumento, nuestro Máximo Tribunal ha considerado y así lo ha señalado en diversos fallos, inadmisibles el Amparo Constitucional en materia de clausura, por existir, a su entender, otros medios procesales (recurso jerárquico y recurso contencioso tributario) acordes con la pretensión del contribuyente afectado que permiten el restablecimiento de la situación jurídica infringida.

Olvida nuestro Tribunal Supremo que los amparos contra la administración pública son admisibles en casos particularmente graves - como lo son los casos de imposición de la sanción de clausura inmediata de establecimientos por parte de la Administración Tributaria Nacional-, cuya reparación no es posible por la vía ordinaria y que por motivos de urgencia requiere la incoación de la vía expedita de la tutela Constitucional.

Debe tener presente nuestro Máximo Tribunal de Justicia, al emitir sus fallos, que en materia de clausura inmediata de establecimientos, la necesidad de utilizar la acción de amparo Constitucional en vez de las vías recursivas ordinarias, viene dada por el requerimiento de una solución

inmediata de la situación jurídica infringida, por la naturaleza de los intereses en juego y por las consecuencias o efectos que se derivan o pudieran derivarse de la medida de clausura temporal de establecimientos.

9. Consideramos que llegó el momento para que la Administración Tributaria reflexione sobre la idoneidad de la sanción de clausura temporal de establecimientos, partiendo de un criterio equilibrado que abarque el interés fiscal, el interés de los contribuyentes y el respeto de las garantías constitucionales.

Indiscutiblemente la clausura temporal de establecimientos es una sanción severa cuyo procedimiento de imposición, tal y como se lleva a cabo actualmente, no garantiza la protección de los derechos Constitucionales de los contribuyentes y así debe entenderlo la Administración Tributaria.

10. Finalmente, culminamos este trabajo especial de grado con la siguiente reflexión: *Acelerar la acción del organismo fiscal y sus metas recaudatorias no puede ni debe estar orientada en detrimento de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.*

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Alfonso, I. (1999). **Técnicas de Investigación Bibliográfica** (8^{va} Ed.). Caracas: Contextos Editores.
- Anzola, O. La Ley Tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos (1999). **Libro Homenaje a José Andrés Octavio**. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. Declaración Universal de los Derechos Humanos. Resolución 217 A (iii), 10 de diciembre de 1948. Consultado el 1 de junio de 2007 en:
<http://www.un.org/spanish/aboutun/hrights.htm>.
- Asamblea General de las Naciones Unidas. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Resolución 2200 A (XXI), 16 de diciembre de 1966. Consultado el 1 de junio de 2007 en:
http://www.unhchr.ch/spanish/html/menu3/b/a_ccpr_sp.htm.
- Balestrini, M. (2002). **Cómo se elabora el proyecto de investigación** (6^{ta} Ed.). Caracas: BL Consultores Asociados.
- Barberii, E. (1997). **De los pioneros a la empresa nacional 1927-1975**. Caracas: Departamento de Asuntos Públicos de Lagoven S.A.
- Brewer, A. (1992). **El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana. (Colección Estudios Jurídicos, Nro. 16).
- Cáceres, A., y Amarilla, S. (2006). **La sanción de multa y clausura como represión de ilícitos dolosos**. [Artículo en línea]. Consultado el 14 de noviembre de 2006 en:
<http://www.estudiocaceres.com.ar/caceres/modules.php?name=News&file=article&sid=1301>
- Carmona, J. (2006). **La clausura automática es inconstitucional en Bs. As.** [Artículo en línea]. Consultado el 30 de abril de 2007 en:
<http://www.ambito.com/secciones/especiales/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=42-51k>
- Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT (1997). **Modelo de Código Tributario**. Consultado el 27 de enero de 2007 en:
http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/CIAT/CIAT2/Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf

Chumaceiro, A. (2006). **La clausura tributaria y los derechos del contribuyente** [Artículo en línea]. Centro de políticas públicas y participación ciudadana (C.P.P.C.). Disponible: <http://www.cppc.org.ve/menu/articulos.htm> [Consulta: 2006, Enero 6].

Código Fiscal de la Federación de los Estados Unidos Mexicanos. (1981). **Diario Oficial de la Federación**, Diciembre 31 de 1981. Consultado el 5 de marzo de 2007 en: <http://vlex.com/vid/27259659>

Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires Ley 10.397 (2004). Consultado el 5 de marzo de 2007 en:
<http://www.ec.gba.gov.ar/Legislacion/Codigo/Anexo1/Anexo1.htm>

Código Fiscal de la Provincia de la Provincia de Córdoba Ley 6006 (1977). Consultado el 5 de marzo de 2007 en:
<http://www.legiscba.gov.ar/Temp/6006.rtf>.

Código Fiscal de la Provincia de Mendoza Ley 4362 (1979). Consultado el 5 de marzo de 2007 en: <http://www.tribunet.com.ar/tribunet/ley/4362.htm>.

Código Fiscal de la Provincia de Tucumán Ley 5121 (s/f). Consultado el 5 de marzo de 2007 en: http://www.rentastucuman.gov.ar/ctp_l521.htm.

Código Orgánico Tributario. (1982). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 2.992 (Extraordinaria), Agosto 3 de 1982.

Código Orgánico Tributario. (1992). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 4.466 (Extraordinaria), Septiembre 11 de 1992.

Código Orgánico Tributario. (1994). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 4.727 (Extraordinaria), Mayo 27 de 1994.

Código Orgánico Tributario. (2001). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 37.305 (Extraordinario), Octubre 17 de 2001.

Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos. Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), 7 al 22 de noviembre de 1969. Consultada el 1 de junio de 2007 en:
<http://www.oas.org/juridico/spanish/tratados/b-32.html>

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 5.453 (Extraordinario), Marzo 24 de 2000.
- Contursi, J. (2007). **Infracciones y sanciones tributarias** [Artículo en línea]. Consultado el 15 de marzo de 2007 en: <http://econet.uncu.edu.ar/instituto/pdf/trabajos/T37.pdf>.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos (2003). Sentencia s/n. Consultada el 5 de marzo de 2007 en: http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_104_esp.pdf
- Corte Suprema de Justicia de la República Argentina (1993). Sentencia s/n. Consultada el 5 de mayo de 2007 en: <http://www.aaef.org.ar/>
- Corte Suprema de Justicia de la República Argentina (1991). Sentencia No. M.421.XXIII. Consultada el 7 de junio de 2007 en: <http://www.aaef.org.ar/>
- Corte Suprema de Justicia de la República Argentina (2001). Sentencia s/n. Consultada el 5 de mayo de 2007 en: <http://www.aaef.org.ar/>
- Corte Suprema de Justicia de la República de Venezuela en Sala Político-Administrativa (1996). Sentencia s/n. Consultada en original.
- Corte Suprema de Justicia de la República de Venezuela en Sala Político-Administrativa (1997). Sentencia No. 00965. Consultada en original.
- Creus, C. (1999). **Derecho penal. Parte especial** (6ª Ed.), Buenos Aires: Astrea.
- Damarco, J., L. (2007). **Los Bienes Jurídicos Protegidos por el Derecho Penal Tributario** [Artículo en línea]. Consultado el 17 de marzo de 2007 en: [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/817edabcb04154ba03256e4b0009b45e/\\$FILE/Doctrina0104.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/817edabcb04154ba03256e4b0009b45e/$FILE/Doctrina0104.pdf)
- Decreto No. 624 contentivo del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales de la República de Colombia (1989). Consultado el 6 de marzo de 2007 en: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6533>
- Díaz, F. (2004). El Procedimiento de Verificación en el Código Orgánico Tributario y las Garantías Constitucionales. **VII Jornadas Venezolanas de**

- Derecho Tributario.** (pp. 283-301). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Díaz, H. et al. (1994). **Procedimiento Tributario.** Buenos Aire: Macchi.
- Díaz, V. (2001). **Principios, Derechos y Garantías Constitucionales del régimen sancionador tributario** [Artículo en línea]. Consultado el 27 de noviembre de 2006 en:
http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_19_01_Voll.pdf
- Edwards, C. (1994). **La pena de clausura tributaria.** Buenos Aires: Astrea.
- Edwards, C. (2000). **Régimen Penal Tributario.** Buenos Aires: Astrea.
- García, H. (1997). **Clausuras: ¿ante una inconstitucionalidad simplemente académica?** [Artículo en línea]. Consultado el 15 de diciembre de 2006 en:
[http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/96617fed078039e703256e980004f094/\\$FILE/doctrina0597.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/96617fed078039e703256e980004f094/$FILE/doctrina0597.pdf)
- García, Y. (2001). **El principio de proporcionalidad en el derecho tributario sancionador: Justificación Constitucional** [Artículo en línea]. Consultado el 28 de noviembre de 2006 en:
http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_19_01_Voll.pdf
- Giangreco, L. (2002). **Clausura Impositiva. Cuestiones Técnico-Procesales.** Buenos Aires: La Ley.
- Giuliani Fonrouge, C. (1970). **Derecho Financiero Vol II** (2ª Ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. (1997). **Derecho Financiero** (6ª Ed.). Buenos Aires: Depalma.
- González, A. (2001). **Buena Fe y Derecho Tributario.** Madrid: Marcial Pons.
- González, H. (1997). **En defensa del contribuyente.** Bogotá: Temis.
- Guerrieri, F., y Pena, R. (2004). **Sanción de clausura y el principio de bagatela** [Artículo en línea]. Consultado el 23 de marzo de 2007 en:
<http://www.ambito financiero.com/seccionesespeciales/suplementos/novedad esfiscales/ampliar.asp?id=529>

- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2003). **Metodología de la Investigación** (3^{ra} Ed.). México: McGrawHill.
- Hernández, F. Clasificación de los ilícitos y sanciones en el Código Orgánico Tributario 2001 (2002). **Estudio sobre el Código Orgánico Tributario de 2001**. Caracas: Livrosca C.A.
- Jarach, D. (1969). **Curso Superior de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.
- Jaureguiberry, M., y Codias, P. (2007). **La clausura de estudios profesionales por cuestiones fiscales** [Artículo en línea]. Consultado el 24 de marzo de 2007 en:
http://www.eldial.com/suplementos/Tributario/tcdNP.asp?id=2827&id_publicar=2494&fecha_publicar=21/03/2007&camara=Doctrina
- Kelsen, H. (1981). **Teoría Pura del derecho** (17^{ma} Ed.). Buenos Aires: Universitaria de Buenos Aires.
- Lampolio, L. (2006). **Naturaleza penal de las sanciones tributarias** [Artículo en línea]. Consultado el 20 de febrero de 2007 en:
<http://www.calz.org/shop/detallenot.asp?notid=219>
- Ley de Impuesto al Valor Agregado. (2006). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 38.435, Mayo 12 de 2006.
- Ley de Procedimiento Fiscal de la República Argentina Ley 11.683 (1998). Consultado el 5 de marzo de 2007 en:
<http://www.legibus.com.ar/marsala/leyes/ley11683.html>.
- Ley General Tributaria de la República Argentina Ley 230. (1963). Consultado el 5 de marzo de 2007 en:
http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r10-l230-1963.html
- Ley 633 por la cual se expiden normas en materia tributaria. (2000). **Diario Oficial de la República de Colombia**, 44.275, Diciembre 29 de diciembre de 2000. Consultado el 6 de marzo de 2007 en:
<http://www.secretariassenado.gov.co/leyes/L0633000.HTM>.
- Ley 863 por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. (2003), **Diario Oficial de la República de Colombia**,

- 45.415, Diciembre 29 de diciembre de 2003. Consultada el 6 de marzo de 2007 en: <http://web.minjusticia.gov.co/normas/2003/l8632003.htm>.
- Meier, E. La Clausura Temporal de Establecimiento desde la Perspectiva Constitucional y el Garantismo Penal (2006). **Temas de Derecho Penal Económico Homenaje a Alberto Arteaga Sánchez**. Caracas: Universidad Central de Venezuela, Asociación Venezolana de Derecho Tributario y Academia de Ciencias Políticas y Sociales.
- Montilla, A. Anotaciones sobre los antecedentes del nuevo Código Orgánico Tributario (2002). **Estudio sobre el Código Orgánico Tributario de 2001**. Caracas: Livrosca C.A.
- Moreno, J. (1995). El SENIAT como proyecto de Reingeniería del Sector Público. **Sistema Tributario Venezolano XXI Jornadas J.M. Domínguez Escobar**. (pp. 24-30). Lara: Institutos de Estudios Jurídicos del Estado Lara.
- Nieto, A. (2000). **Derecho Administrativo Sancionador** (2ª Ed.). Madrid: Editorial Tecnos S.A.
- Octavio, J. (2000). El Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de 1967 y el Modelo CIAT de 1997. Recomendaciones del ILADT para su aplicación. **Anais Das XX Jornadas do ILADT**. (pp. 1529-1545). Brasil: Asociación Brasileira de Derecho Financiero.
- Octavio, J. Origen y orientación del Código Orgánico Tributario de 2001 (2002). **Estudio sobre el Código Orgánico Tributario de 2001**. Caracas: Livrosca C.A.
- Organización de los Estados Americanos (OEA) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (1967). **Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina (MCTAL)**. Washington D.C: Autor.
- Organización de los Estados Americanos (OEA). (1969). **Reforma Tributaria para América Latina III. Modelos de Código Tributario. Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID** (2ª Ed.). Washington D.C.
- Padrón C. y Padrón, O. (1976). **La interpretación de la ley tributaria**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Perdomo, R. (1988). **Metodología pragmática de la investigación. Con aplicaciones en las ciencias jurídicas**. Mérida: Consejo de publicaciones de la Universidad de los Andes.

Providencia Administrativa N° 0421, que establece las Normas Generales de Emisión y Elaboración de Facturas y otros Documentos. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 38.548, Octubre 23 de 2006.

Quintana, D. (2006). **La clausura tributaria en las legislaciones provinciales, consideraciones a partir de su progresiva instauración** [Artículo en línea]. 7° Simposio de Legislación Tributaria Argentina, realizado entre los días 14 a 16 de Junio de 2005 en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Disponible: <http://www.cppc.org.ve/menu/articulos.htm> [Consulta: 2006, Enero 10].

Ramón, M. (2000). Los derechos humanos como límite en los procesos sancionatorios. **XX Jornadas do Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ILADT**. (pp 558-573). Salvador-Bahia: Associação Brasileira de Direito Financeiro.

Resolución N° 320, por la cual se dictan las Disposiciones Relacionadas con la Impresión y Emisión de Facturas y otros Documentos. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 36.859, Diciembre 29 de 1999.

Trayter Jiménez, J.M. y Aguado Cudolá, V. **Derecho Administrativo Sancionador. Materiales**. Barcelona: Cedecs.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1989). Sentencia No. s/n. Consultada el 21 de julio de 2007 en:
http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_19_01_VolIII.pdf.

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1989). Sentencia No. 265, Consultada el 21 de julio de 2007 en:
http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_19_01_VolIII.pdf

Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas (2003). Sentencia No. 760. Consultada el 7 de julio de 2007 en:
http://www.avdt.org.ve/documentos/doctrina_jurisprudencia/imp_valor_agregado/sofaven_04-12-03.doc.

Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas (2004). Sentencia s/n. Consultada en original.

Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas (2004). Sentencia s/n. Consultada el 10 de marzo de 2007 en:
<http://ve.microjuris.com>.

Tribunal Superior Noveno Superior Contencioso Tributario del Área Metropolitana de Caracas (2004). Sentencia No. 101. Consultada en original.

Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas (2006). Sentencia No. 104. Consultada el 16 de marzo de 2007 en: <http://lara.tsj.gov.ve/decisiones/2006/mayo/2103-24-AP41-U-2005-000684-104-2006.html>.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central (2005) Sentencia No. 0118. Consultada el 15 de mayo de 2007 en: <http://carabobo.tsj.gov.ve/decisiones/2005/mayo/735-3-0178-0118.html>.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Los Andes con sede en San Cristóbal Estado Táchira (2007). Sentencia No. 077. Consultada el 9 de mayo de 2007 en: <http://lara.tsj.gov.ve/decisiones/2007/enero/1324-29-1145-077-2007.html>.

Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Zuliana en Maracaibo (2003). Sentencia s/n. Consultada el 15 de mayo de 2007 en: <http://zulia.tsj.gov.ve/decisiones/2007/marzo/792-7-750-07-069-2007.html>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala de Casación Penal (2003). Sentencia No. 070. Consulta el 19 de marzo en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scp/Febrero/070-260203-C001504.htm>,

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2001). Sentencia No. 05. Consultada el 20 de junio de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Enero/05-240101-00-1323%20.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2001). Sentencia No. 1397. Consultada el 29 de abril de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Agosto/1397-070801-00-0682.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2002), Sentencia No. 00402. Consultada el 6 de marzo de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Marzo/00402-200301-0904.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2002). Sentencia No. 1.309. Consultada el 5 de marzo de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Junio/1309-190602-01-1199%20.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2002). Sentencia No. 1.766. Consultada 16 de julio de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Julio/1766-310702-01-2251.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2003). Sentencia No. 2997. Consultada el 29 de abril de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/2997-041103-02-3075%20.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2004). Sentencia No. 01716. Consultada el 16 de julio de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Octubre/01716-071004-2004-1303.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2005). Sentencia No. 2.110. Consultada el 10 de febrero de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Julio/2110-290705-05-0471.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2006). Sentencia No. 555. Consultada el 25 de junio de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/marzo/552-160306-05-1634.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2007). Sentencia No. 02. Consultada el 25 de junio de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Enero/02-170107-04-2990.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Constitucional (2007). Sentencia No. 144. Consultada el 20 de abril de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/144-060207-02-2773.htm>,

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Político Administrativa (2000). Sentencia No. 00157. Consultada el 26

de abril de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Febrero/170200-14825-157.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Político Administrativa (2004). Sentencia No. 00607. Consultada el 6 de febrero de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Junio/00607-030604-2003-0354.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Político Administrativa (2004). Sentencia No. 00737. Consultada el 15 de mayo de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Junio/00737-3006-2004-0235.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Político Administrativa (2004). Sentencia No. 01023. Consultada el 15 de mayo de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Agosto/01023-110804-2004-0615.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Político Administrativa (2004). Sentencia No. 01677. Consultada el 15 de mayo de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Octubre/01677-061004-2004-0882.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Político Administrativa (2005). Sentencia No. 4.258. Consultada el 9 de abril de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Junio/0458-160605-2004-1466.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de Venezuela en Sala Político Administrativa (2007). Sentencia No. 00104. Consultada el 29 de abril de 2007 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Enero/00104-30107-2007-2003-1450.html>.

Universidad Católica Andrés Bello. (1997) **Manual para la Elaboración del Trabajo Especial de Grado en el Área de Derecho para optar al Título de Especialista**. Caracas.

Valdés, R. (1996). **Instituciones de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Depalma.

Vigellas, H. (1992). **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Depalma.

- Vigellas, H. (1965). **Derecho Penal Tributario**. Córdoba: Lerner.
- Weffe, C. (2003). Constitución y Proceso Penal Tributario. **Revista de Derecho Tributario Edición Especial**, 100, 221-268.
- Weffe, C. (2004). La Verificación y los Derechos de los Contribuyentes en el Procedimiento Penal Tributario. **VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario**. (pp. 303-336). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Weffe, C. (2006). Notas introductorias sobre la pena de clausura en el Derecho Tributario Venezolano. **Revista de Derecho Tributario**, 111, 189-226.
- Weffe, C. (2007). **Ilícitos Tributarios, Evasión Fiscal y Responsabilidad Patrimonial de la República** [Artículo en línea]. Consultado el 16 de junio de 2007 en: www.fedecamaras.org.ve/servicio/eventos/imaopi/Carlos%20Weffe.ppt
- Witker, J. (2007). **Derecho Tributario Aduanero** [Libro en línea]. Consultado el 20 de febrero de 2007 en: <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=218>
- Zaffaroni, E. (1987). **Manual de derecho penal. Parte General**. Buenos Aires: Ediar.