



La constitucionalidad de la sanción de clausura del establecimiento prevista en el Código Orgánico Tributario

The Constitutionality of the Commercial Outlet Closure Penalty Established in the Organic Tax Laws

*Marlyn Morales**

Resumen

La presente investigación tuvo como propósito evaluar la constitucionalidad de la sanción de clausura del establecimiento prevista en el Código Orgánico Tributario, mediante un estudio documental, descriptivo y con un diseño bibliográfico. Los resultados arrojaron que esta sanción es inconstitucional, por vulnerar los derechos al trabajo, a la libertad económica y a la propiedad del sujeto pasivo, así como las garantías al debido proceso. En consecuencia, se recomienda principalmente que los sujetos afectados intenten ante la Sala Constitucional del Máximo Tribunal, la acción de nulidad parcial por inconstitucional de los artículos del referido Código donde se consagra esta sanción.

Palabras clave: Clausura del establecimiento, constitucionalidad, ilícito tributario, incumplimiento de deberes formales, sanción tributaria.

Abstract

The purpose of this research is to evaluate the constitutionality of the closure penalty for commercial establishments found in the Organic Tax Code as foreseen in the Organic Tax Code, through a descriptive and documentary study, and with a bibliographical base and design. The results indicated that this penalty is not constitutional because it denies the right to work, economic freedom and the property of passive subjects, as well as the guarantee of due process.

Recibido: Febrero 2005 • Aceptado: Mayo 2005

* Abogada. Magíster en Gerencia Tributaria. Docente del Instituto Universitario de Tecnología de Maracaibo (IUTM). Correo electrónico: marlynmorales@cantv.net.

Consequently, it is recommended that individuals affected by this process attempt partial nullification or unconstitutionality action in the Supreme Court or partial unconstitutional nullification action in relation to the articles of the legal code that sanctions such action.

Key words: Business closures, constitutionality, tributary illegalities, non-compliance of formal obligations, taxation penalties.

La constitucionalidad de la sanción de clausura del establecimiento prevista en el Código Orgánico Tributario

El Estado, constituye la cúspide de la organización política de un determinado país, se encuentra regido por un ordenamiento jurídico, el cual tiene su fundamento en una norma suprema como es la Constitución Nacional, en donde se establecen los principios programáticos y determina de modo general y abstracto, los derechos, garantías y deberes de los ciudadanos, y que a su vez, constituyen límites al Poder de Imperio que ostenta el mismo.

Ahora bien, la facultad de actuar o de obrar que la Carta Magna le confiere al Estado, para la consecución del bien común como meta, conforma el concepto jurídico del Poder Público, surgiendo como una de sus manifestaciones el poder tributario, el cual alude a la facultad atribuida a los órganos legislativos de cada uno de estos niveles, de crear un conjunto de normas jurídicas destinadas a imponer tributos.

Es importante destacar, que ese poder de exacción del Estado sobre el patrimonio del contribuyente, no es omnímodo ni ilimitado, sino que conoce unas restricciones derivadas de los principios constitucionales que informan el sistema tributario venezolano, constituyendo verdaderas garantías a favor de aquellas personas consideradas sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

La Administración Tributaria, de acuerdo con la normativa tributaria, tiene como principal obligación velar por el cumplimiento estricto de ese deber constitucionalmente impuesto a todos los ciudadanos en contribuir a los gastos públicos.

Por ende, tal como lo señala D'Ascoli, H. (1998), el quebrantamiento o violación de una norma tributaria (sea por acción u omisión), conlleva un castigo a ese comportamiento calificado como ilícito, de modo que, la sanción tributaria tiene un carácter punitivo y no indemnizatorio, ya que las mismas han sido establecidas para reprimir y prevenir los hechos ilícitos y no para indemnizar daño alguno. Así pues, el sistema de infracciones y sanciones en el ámbito tributario, debe estar establecido por Ley constitucionalmente válida.

Es así como el Código Orgánico Tributario vigente, tipifica los hechos ilícitos tributarios en cuatro (4) grupos, a saber: Ilícitos formales, ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas, ilícitos materiales e ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

Del mismo modo, establece dentro de las sanciones tributarias las siguientes: multa, comiso de bienes, destrucción de los efectos materiales objeto del ilícito.

to o utilizados para cometerlo, clausura temporal del establecimiento, inhabilitación para el ejercicio de oficio y profesiones, suspensión o revocación del registro y autorización de industrias y expendios de especies gravadas y fiscales; y en algunos casos, la pena restrictiva de libertad.

En este sentido, la Clausura del Establecimiento se presenta como una sanción al incumplimiento del contribuyente al mandato contenido en una norma jurídica, específicamente al incumplir dos (2) tipos de deberes formales, incurriendo en ilícitos formales.

El primero relacionado con la obligación de emitir y exigir comprobantes en caso de los impuestos al consumo, en donde el contribuyente al no emitir facturas u otros documentos obligatorios, y éstas alcancen más de doscientas unidades tributarias (200 U.T), será sancionado además de la multa, con la clausura de uno (1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que se hubiere cometido tal ilícito, todo de conformidad con el artículo 101 del mencionado instrumento legal.

Paralelamente, el segundo ilícito formal sancionado con la clausura del establecimiento, es el atinente a la obligación de llevar libros, registros especiales y contables en los impuestos indirectos, presentándose tal ilícito en los casos señalados en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario, el cual su comisión acarrea tanto la sanción pecuniaria (multa), así como la clausura de la oficina, local o establecimiento, por un plazo máximo de tres (3) días continuos.

Asimismo, 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.

El problema se plantea cuando en los artículos 87, 112 y 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela se garantiza a todos los ciudadanos el derecho al trabajo, al libre ejercicio de la actividad económica de su preferencia; y a la propiedad respectivamente, por una parte, pero por la otra, la aplicación de la sanción de clausura del establecimiento, trae como consecuencia inmediata la inhabilitación de la actividad tanto mercantil del comerciante, como laboral de éste y sus trabajadores, por un número de días de manera continua, trayendo efectos no sólo al comerciante, sino también al público consumidor en general, e inclusive a la actividad de la Administración Tributaria, al ver mermada su labor de recaudación.

Aunado a lo anterior destaca el hecho de que el Estado en este caso, la Administración Tributaria, está facultada para imponer sanciones, teniendo como principal restricción los principios y garantías previstas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, mencionándose entre ellas, el derecho a la libertad de industria y comercio, el derecho al trabajo de todos los ciudadanos, derecho de propiedad y las garantías del debido proceso; con lo cual pareciera que esta sanción podría vulnerar estos fundamentales derechos y garantías constitucionales.

No obstante, de manera paralela en la Carta Magna se tipifican una serie de deberes a ser cumplidos por todos los habitantes del país, destacándose en mate-

ria tributaria, el deber de contribuir con los gastos públicos del Estado, mediante el pago de los diversos tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), de conformidad con la Ley formal que los defina y establezca.

Atendiendo a lo anteriormente expuesto, en el presente estudio se pretende dilucidar la constitucionalidad o no de la Clausura del Establecimiento, prevista en el Código Orgánico Tributario, como sanción tributaria.

Sobre la base de las ideas expuestas es necesario preguntarse:

¿Constituye la Clausura del Establecimiento una violación a los derechos de los contribuyentes al trabajo, al libre ejercicio de la actividad económica y a la propiedad, consagrados en los artículos 87, 112 y 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela?

En consecuencia, se planteo como Objetivo General: Evaluar la constitucionalidad de la sanción de Clausura del Establecimiento, establecida en el Código Orgánico Tributario, para ello se hizo necesario: identificar los Tipos de Ilícitos Tributarios a los cuales se aplica la Sanción de Clausura del Establecimiento prevista en el Código Orgánico Tributario; en segundo lugar, analizar comparativamente el Código Orgánico Tributario de 2001 con el Código Orgánico Tributario de 1994, en lo relativo a la Sanción de Clausura del Establecimiento.

Asimismo, analizar los Procedimientos previstos en el Código Orgánico Tributario para la imposición de la sanción de clausura del establecimiento; en cuarto lugar, valorar los derechos constitucionales comprometidos al imponer la sanción de Clausura del Establecimiento; de igual modo, determinar el alcance del cumplimiento del deber de contribuir a los gastos públicos cuando se impone la sanción de Clausura del Establecimiento.

Igualmente, examinar las garantías al debido proceso previstas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; y finalmente, analizar las normas procedimentales previstas en el ordenamiento jurídico venezolano para la impugnación de la Sanción de Clausura del Establecimiento.

En la presente investigación se establecieron categorías de análisis a fin de orientar y facilitar el análisis e interpretación, razonamiento y presentación de los resultados, a saber: en primer lugar, la Constitucionalidad de la Sanción de Clausura del Establecimiento, que incluye: el Derecho a la Libertad Económica; el Derecho al Trabajo; el Derecho de Propiedad; el Deber de Contribuir a los Gastos Públicos y las Garantías Constitucionales al Debido Proceso.

En segundo lugar, se tiene como categoría de análisis a la Sanción de Clausura del Establecimiento, que incluye: la Cualidad del Ilícito; los Procedimientos de Imposición de la Sanción; así como los Procedimientos de Impugnación de la Sanción y finalmente, el Control de la Constitucionalidad de la Sanción.

Con respecto a la metodología de la investigación, el presente estudio se considera de tipo "Descriptivo", ya que está dirigido específicamente a estudiar la Clausura del Establecimiento, prevista como sanción tributaria en el Código Orgánico Tributario, con la finalidad de conocer si la misma se encuentra apegada

tanto a los derechos, principios, garantías, lineamientos como a los deberes establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Hernández, R Et al.(1999) y Chávez, N. (1994).

Por otro lado, la investigación es “Documental”, en virtud de que está orientada a recolectar la información a partir de documentos, susceptibles de ser analizados, realizando evaluaciones precisas, acerca de la constitucionalidad de la sanción de clausura del establecimiento tipificada en el Código Orgánico Tributario. Sabino, C. (1996) y Bavaresco, A. (1994)

Dada las características del tipo de estudio, el diseño de la investigación se enmarcó dentro del tipo “Bibliográfico”. Sabino, C. (1996) y Bavaresco, A. (1994).

Para la realización de la presente investigación se seleccionaron las técnicas de la observación directa y el análisis del contenido de textos legales, doctrinarios y jurisprudenciales. La identificación de las fuentes primarias están dadas por la obtención de información de diversos autores en la materia tributaria y constitucional así como la jurisprudencia emanada por el máximo Tribunal de la República.

Del mismo modo, fue empleada la técnica del análisis documental, utilizando como instrumento la revisión bibliográfica, en la cual se han identificado como fuentes los textos especializados en materia constitucional y tributaria, así como la documentación constitucional y legal, donde se encuentra justificada su existencia. La revisión bibliográfica se realizó considerando los métodos de interpretación del derecho: literal, evolutivo, histórico y lógico.

Por otro lado, la evaluación de la Constitucionalidad de la Sanción de Clausura del Establecimiento prevista en el Código Orgánico Tributario, condujo a enunciar las siguientes conclusiones:

1. La Sanción de clausura del establecimiento, se aplica ante el incumplimiento de deberes formales, que configuran los ilícitos formales, concretamente a dos (2) de ellos: el primero relacionado con la obligación de emitir y exigir comprobantes, el cual se encuentra señalado en el artículo 101 del Código Orgánico Tributario, específicamente el hecho de que el contribuyente, responsable o tercero, no emita facturas u otros documentos obligatorios y se trate de impuestos al consumo, y el monto de dichas facturas, dejadas de emitir exceda de doscientas unidades tributarias (200 U.T) en un mismo período, con una duración de uno (1) hasta cinco (5) días continuos de la oficina, local o establecimiento en que hubiere cometido tal ilícito.

Y el segundo la obligación de llevar libros y registros especiales y contables en los impuestos indirectos, tipificado en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario, cuya clausura del establecimiento tiene una duración máxima de tres (3) días continuos.

2. La Sanción de clausura del establecimiento en el Código Orgánico Tributario de 1994, sólo se aplicaba para el caso de la defraudación y ante el incumplimiento de determinados deberes a cargo del contribuyente o responsable.

Se evidencia del Código Orgánico Tributario de 2001, que la duración de esta sanción es menor en comparación con lo dispuesto a tales efectos en el Cód-

go Orgánico Tributario de 1994. Sin embargo, en el vigente Código, la clausura del establecimiento abarca las sucursales de la empresa, en caso de que la empresa y éstas lleven los mismos libros para todas ellas, cuando se trata del ilícito relacionado con la obligación de llevar libros y registros especiales y contables en los impuestos indirectos, aspecto no previsto en el Código Orgánico Tributario de 1994. En caso contrario, si la empresa lleva libros especiales por cada sucursal, de acuerdo a las normas respectivas, sólo se aplicaría tal sanción a la sucursal o establecimiento en donde se constate la comisión del ilícito.

Otra variante con relación a la clausura del establecimiento, es que en el Código Orgánico Tributario de 1994, al configurarse la defraudación era una sanción optativa con el comiso de mercancías, objetos de los vehículos utilizados en la comisión del ilícito, es decir, podría aplicarse conjunta o separadamente la sanción de clausura y el comiso; hoy día es aplicada conjuntamente con la sanción de multa, es decir, ante un mismo ilícito se le aplican dos (2) sanciones.

3. El Código Orgánico Tributario establece dos (2) procedimientos para la imposición de la sanción de clausura del establecimiento, ellos son: el procedimiento de verificación y el procedimiento de fiscalización y determinación.

En el procedimiento de verificación, la Administración Tributaria sólo se limita a imponer la sanción respectiva, mediante resolución que debe notificarse al contribuyente o responsable, suprimiéndose la oportunidad para que éstos puedan defenderse frente a la pretensión fiscal, catalogándose al sujeto pasivo como infractor, violándose de esta manera, el derecho a la defensa, el de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios adecuados para ejercerla, la presunción de inocencia, el derecho a ser oído o de participar en la conformación de la voluntad administrativa; garantías previstas en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 49 de la Carta Magna.

En el procedimiento de fiscalización y determinación una vez concretada en el Acta Fiscal las objeciones pertinentes observadas por los funcionarios de la Administración Tributaria, donde el contribuyente o responsable al ser notificado tiene dos (2) opciones: aceptar el reparo, caso a la cual se le impondrá la sanción de clausura del establecimiento automáticamente y sólo la multa será reducida; o presentar descargos, acompañados de las pruebas que estime convenientes para su defensa, concluyendo con la emisión de la Resolución Culminatoria del Sumario, con base a la cual la Administración Tributaria impondría esta sanción.

4. Los derechos comprometidos al imponer la sanción de clausura del establecimiento son los siguientes: derecho a la libertad económica, al trabajo y el de propiedad.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela garantiza la libertad de empresa, de comercio e industria, al declararse en el artículo 112, que todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, presentando limitaciones reguladoras, aparte de limitaciones que se derivan de la intervención del Estado en la economía, a manera de regulación, fomento y control.

La sanción de clausura del establecimiento afecta notoriamente este derecho, por cuanto al producirse ésta se genera una paralización o cese temporal de las actividades económicas del contribuyente, bien sea de tipo comercial, industrial o de servicios, trayendo consigo una serie de consecuencias de tipo económico y social, tanto para éste como para la colectividad en general, por cuanto afecta la producción y circulación de bienes y servicios generadores de riqueza y de satisfacción de necesidades a la población, constituyendo uno de los postulados a ser garantizado por el Estado, con el fin de promover el desarrollo armónico de la economía, tal como señalan los artículos 112 y 299 de la Constitución de 1999.

De igual manera, el contribuyente por ese número determinado de días, no obtendrá ingresos para poder cumplir con sus obligaciones de tipo mercantil ni fiscal, nacidas del desenvolvimiento y funcionamiento de su actividad lucrativa, afectando su imagen a nivel comercial, ante los contribuyentes del mismo ramo y ante el público consumidor.

La función de la Administración Tributaria gira en torno primordialmente a la recaudación de los tributos; pero dicha función no puede configurarse como razón suficiente y constitutiva de una limitación al derecho al libre ejercicio de la actividad económica de la preferencia del sujeto pasivo, ya que no puede encuadrarse ni como razón de desarrollo humano, sanidad, seguridad, ni protección del ambiente, ni como otra de interés social; razones previstas en la Carta Magna a ser desarrolladas por el legislador ordinario para limitar el ejercicio de tal derecho, ya que por el contrario, la Administración Tributaria ve mermada su labor de recaudación, debido a que el contribuyente con el establecimiento cerrado no obtendrá los ingresos necesarios para la cancelación de la sanción pecuniaria, teniendo en cuenta que esta sanción va acompañada de sus accesorios (intereses).

Asimismo, esta labor recaudadora no puede encuadrarse o incluirse dentro de las diversas funciones (regulación, control, fomento, como empresario) que el Estado ejecuta al intervenir en la economía, ya que las mismas siendo limitantes de la libertad económica de los contribuyentes, giran en torno a actividades distintas a la tributaria.

A ello se agrega el carácter punitivo de la sanción de clausura del establecimiento en materia tributaria, ya que la misma es impuesta para prevenir y reprimir los hechos ilícitos, por lo que en ningún momento puede considerarse como indemnizatoria o resarcitoria como efectivamente lo es la sanción pecuniaria (multa); en consecuencia, la sanción de clausura no va a acorde con los fines de la Administración Tributaria (recaudación), y al ser impuesta conjuntamente con otra sanción denota su carácter punitivo e intimidatorio.

Del mismo modo, el Derecho al Trabajo, consagrado en el artículo 87 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, es vulnerado por la ejecución de la sanción de clausura del establecimiento, debido a que la misma coarta la prestación del servicio del contribuyente hacia la comunidad, entorpeciendo su labor o actividad durante el número de días establecida en la Resolución emitida por la Administración Tributaria, evidenciándose que el Estado con ello no

está cumplimiento con su deber de fomentar el empleo, al representar la ejecución de esta sanción una pérdida económica considerable para el contribuyente o responsable; ya que éste podría prescindir de los servicios de los trabajadores a su dependencia, al no contar con los ingresos suficientes para su permanencia o restringiría el empleo de nuevo personal.

Asimismo, al no producirse la circulación de bienes y servicios, el contribuyente o responsable no devengará los ingresos necesarios para cumplir con las obligaciones de tipo laboral para con las personas a su dependencia (trabajadores), tales como: salario, prestación de antigüedad, vacaciones, utilidades, entre otros.

Igualmente, la sanción de cierre del establecimiento, no puede ser vista como restricción a la libertad de trabajo, plenamente autorizada por el texto fundamental, ya que la legislación especial en la materia, trae a colación las diversas restricciones en que ésta puede verse envuelta (artículos 19 y 250 del Reglamento de la Ley Orgánica del Trabajo).

En tercer lugar, el Derecho de Propiedad es violentado por la imposición de la sanción de clausura del establecimiento, ya que al producirse ésta, acarrea la paralización de las actividades económicas del comerciante en tales instalaciones, por lo que el inmueble no va a ser destinado por ese número de días a la realización de dichas actividades. No tendrá utilidad alguna ni mucho menos generará ingresos normales por prohibirse con esta sanción la demanda y oferta de bienes y servicios, entorpeciendo de esta manera, su circulación, atentando específicamente en dos (2) de los atributos de la propiedad: uso y goce de la cosa.

La facultad de usar porque el comerciante al tener cerrado el establecimiento no puede utilizarlo directamente a la satisfacción de sus necesidades de orden comercial, social y personal. Tampoco podrá percibir los ingresos (frutos) que el establecimiento genera ante la inminente paralización de sus actividades.

De igual modo, la clausura del establecimiento no puede incluirse como uno de los condicionamientos (limitaciones, contribuciones, obligaciones y restricciones) que circunscriben, delimitan o demarcan el derecho de propiedad, al cual alude la Constitución en el artículo 115, ya que dichos condicionamientos giran en torno a materia distinta a la sancionatoria tributaria.

5. En lo concerniente al alcance del deber de contribuir con los gastos públicos, previsto en el artículo 133 de la Carta Magna, cuando se impone la sanción de clausura del establecimiento, se señala en primer lugar, que este deber de contribuir en forma igual está regulado por el principio de la justicia distributiva, en el sentido de que las cargas deben ser distribuidas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad.

Al imponerse la sanción de clausura del establecimiento evidentemente y de manera efectiva se le ocasionan al contribuyente una diversidad de consecuencias de orden económico y social.

Entre estas implicaciones destaca la pérdida de ingresos por parte del contribuyente, al producirse la paralización de sus actividades como fuente generado-

ra de éstos, de modo que el contribuyente o responsable, en virtud de dicha pérdida o falta de ingresos puede verse imposibilitado para el pago de la multa respectiva y accesorios, incumpliendo de esta manera con ese deber de coadyuvar al Estado en el sostenimiento de las cargas públicas.

6. En cuanto a las garantías al debido proceso dispuestas en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y que se encuentran infringidas con la imposición de la sanción de clausura del establecimiento son: el derecho a la defensa, la presunción de inocencia y el derecho a ser oído.

La razón que sustenta tales violaciones es que en el desarrollo del procedimiento de verificación por parte de la Administración Tributaria no se encuentra previsto una etapa de descargos, durante el cual el sujeto pasivo pueda alegar, descargar y probar todo cuanto sea necesario para su defensa, y así poder desvirtuar la actuación fiscal, y poder evitar la imposición por parte de la Administración Tributaria de esta sanción, que operaría de manera automática; catalogándose de esta manera al sujeto pasivo como infractor, a pesar del derecho de éste a recurrir esta decisión, mediante la interposición de los recursos administrativos y judiciales regulados en el Código Orgánico Tributario.

7. Con relación a las normas procedimentales previstas en el ordenamiento jurídico venezolano para la impugnación de la sanción de clausura del establecimiento, se prevé tres (3) mecanismos específicos de defensa del contribuyente o responsable ante la imposición de esta sanción, a saber: Recurso Jerárquico, Recurso Contencioso Tributario y la Acción de Amparo Constitucional.

En torno al recurso jerárquico puede inferirse que el contribuyente o responsable al ser sancionado con la clausura del establecimiento por un número determinado de días, mediante una resolución emitida por la Administración Tributaria, podrá impugnarse dicha resolución, a través de la interposición en vía administrativa del recurso jerárquico, el cual prevé la no suspensión de los efectos del acto recurrido respecto de la sanción de clausura del establecimiento.

En vista de ello, esta sanción al ser impuesta se considera de inmediata ejecución por parte de la Administración Tributaria, al no verse afectada o interrumpida ante la posible interposición del recurso jerárquico, por lo que el contribuyente debe buscar otra vía o medio de impugnación ante esta decisión, como sería la interposición del recurso contencioso tributario, ante el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, mediante escrito razonado para así dar comienzo a este procedimiento.

Ahora bien, con la interposición de este recurso no se suspende la imposición de esta sanción, por lo que el cierre del establecimiento se ejecuta, aún habiéndose impugnado tal decisión. No obstante, sólo operará la suspensión de los efectos del acto cuando el sujeto pasivo demuestre o bien que esta clausura le causará graves perjuicios a su actividad económica, o bien tendrá que fundamentar la impugnación en la apariencia de buen derecho, en cuyo caso el Tribunal decidirá acerca de la suspensión o no de los efectos de esta medida.

En consecuencia, ante el eminente cierre de su establecimiento, el contribuyente o responsable debe buscar un mecanismo de impugnación distinto al jerár-

quico y al contencioso tributario, con el firme propósito de evitar la ejecución de la medida y el grave perjuicio que la misma acarrea, como lo sería la interposición de la acción de amparo constitucional.

Esta acción judicial autónoma debe formularse ante el Juez en lo Contencioso Administrativo competente en aquellas ciudades donde no exista Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario, el cual en forma breve, sumaria y efectiva suspenderá los efectos del acto recurrido, como una garantía de los derechos constitucionales lesionados, se concibe como una medida cautelar de obtención del restablecimiento de las situaciones jurídicas infringidas; y el juez no puede al resolver sobre la petición de amparo, declarar que el acto impugnado violó o no el derecho constitucional, pues en ese caso, confundiría la pretensión de amparo con la acción de nulidad.

No obstante, el acto administrativo lesivo, contra el cual se ejerce una acción autónoma de amparo, al acordarse la misma si bien no produce efectos, por la suspensión de los mismos por el mandamiento de amparo, queda incólume en cuanto a su validez, por lo que para que la protección constitucional sea integral debe buscarse su anulación posterior por la vía contenciosa tributaria, alegándose las razones de inconstitucionalidad o por el ejercicio de la acción de nulidad de la norma por inconstitucional.

Otros de los mecanismos establecidos en Venezuela tendientes a la impugnación de la sanción de clausura del establecimiento, son los referidos al control jurisdiccional de la constitucionalidad de las leyes y demás actos estatales, a saber el control difuso y concentrado de la constitucionalidad de las leyes.

El control difuso se traduce en la posibilidad que tiene todo Juez de la República, de ser juez de la constitucionalidad de las leyes, es decir el poder de declarar la inaplicabilidad de la legislación cuando ésta contradiga a la Constitución.

Entonces, con la interposición del recurso contencioso tributario, alegándose razones tanto de inconstitucionalidad como de ilegalidad acerca de la imposición de la sanción de clausura del establecimiento por un número determinado de días, el Juez de lo Contencioso Tributario tiene la facultad al emitir su decisión, declarar la inaplicabilidad de las normas que consagran tal medida (artículos 101 y 102 del Código Orgánico Tributario), al considerar que la misma viola efectivamente los derechos consagrados en el texto fundamental, tales como: derecho al trabajo, al libre ejercicio a la actividad económica y el derecho de propiedad.

Además se encuentra el control concentrado, configurándose claramente al Tribunal Supremo de Justicia, como jurisdicción constitucional, a los efectos de la anulación de las leyes, colocando a la Sala Constitucional de este Tribunal con las atribuciones para dicho control; esto es, declarar la nulidad total o parcial de las "leyes nacionales" que coliden con la Constitución.

Ahora bien, el actual Código Orgánico Tributario, constituye una ley emanada de la Asamblea Nacional, por tanto su articulado puede ser objeto de la acción de nulidad por inconstitucionalidad, bien sea total o parcial, la cual se interpone ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, por lo que

siendo la clausura del establecimiento, una sanción prevista en el Código Orgánico Tributario para los supuestos tipificados en los artículos 101 y 102 de este texto normativo, las mismas pueden ser atacadas por razones de inconstitucionalidad, en lo atinente a la imposición de esta sanción, mediante el ejercicio de la referida acción de nulidad, el cual al declararse tiene efectos contra todo el mundo, y cuyo procedimiento se encuentra previsto en los artículos 112 y siguientes de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia.

Con el ejercicio de la denominada acción popular de inconstitucionalidad de las leyes, puede formularse la pretensión de amparo, la cual tiene el efecto de una medida cautelar dentro de este procedimiento, ya que en este caso, se podrá suspender la aplicación de la norma que consagra la sanción clausura del establecimiento, respecto de la situación jurídica concreta cuya violación se alega, mientras dure el juicio de nulidad, por lo que no se sigue el procedimiento previsto en la Ley Orgánica de Amparo y la decisión cautelar no va a tener efectos restablecedores erga omnes, sino sólo efectos personalísimos con relación al accionante agraviado y no en relación con terceros.

En virtud de lo anteriormente analizado, el estudio de la constitucionalidad de la sanción tributaria de clausura del establecimiento condujo a realizar las siguientes recomendaciones:

A los sujetos afectados por la interposición de la referida sanción, Intenten ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, la acción de nulidad parcial por inconstitucional del numeral 4 del artículo 94 y de los artículos 101 y 102 del Código Orgánico Tributario que consagran la sanción de clausura del establecimiento como sanción a ser impuesta por la Administración Tributaria, ante el incumplimiento de dos deberes formales: el primero relacionado con la obligación de emitir y exigir comprobantes en los impuestos al consumo; y el segundo es el atinente a la obligación de llevar libros y registros especiales y contables en los impuestos indirectos, por violentar los derechos previstos en los artículos 87, 112 y 115 de la Carta Magna y así garantizar el libre desenvolvimiento de las actividades mercantiles y laborales del contribuyente o responsable.

Paralelamente, mientras sea declarada la nulidad parcial por inconstitucional de los artículos 94, 101 y 102 del Código Orgánico Tributario, se recomienda al sujeto pasivo en el transcurso del proceso contencioso tributario, solicitar al Juez de la causa, la desaplicación de estos artículos en lo concerniente a la imposición de la sanción de clausura del establecimiento, o que éste de oficio la declare, haciendo uso del control difuso de la constitucionalidad de las leyes, previsto en el artículo 334 del texto constitucional, al considerarla incompatible con los derechos previstos en la misma, afectando notablemente la actividad económica y laboral del sujeto pasivo.

En tercer lugar, si el propósito del legislador al tipificar la sanción de clausura del establecimiento conjuntamente con la sanción pecuniaria (multa), es castigar rigurosamente el incumplimiento de determinados deberes formales a cargo del contribuyente o responsable, por considerar que tales ilícitos entorpecen las

funciones de control y recaudación de la Administración Tributaria, con la eliminación de la sanción de clausura del establecimiento, traería como consecuencia la aplicación del mismo tratamiento para todos los ilícitos formales, por lo tanto, en aras de mantener la severidad con que el legislador valoró dichas conductas, se recomienda a la Asamblea Nacional en una futura reforma del Código Orgánico Tributario, el aumento de la multa prevista para los ilícitos sancionados con la clausura en una cantidad equivalente al doble de ésta.

Finalmente, a la Administración Tributaria se recomienda incentivar en los contribuyentes, mediante la difusión de las obligaciones previstas en el Código Orgánico Tributario, a través de los medios de comunicación, el cumplimiento de los deberes tributarios, en virtud de la severidad de la sanción de clausura del establecimiento, ante la configuración de los ilícitos formales y las consecuencias que de la misma dimanar.

Referencias Bibliográficas

- Arvelo, R. (2000). **El Estatuto del Contribuyente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999**. Caracas. Paredes Editores.
- Bavaresco, A. (1994). **El Proceso Metodológico en la Investigación. Cómo hacer un Diseño de Investigación**. Caracas.
- Brewer, A. (1998). **Instituciones Políticas y Constitucionales. Tomo V. Derecho y Acción de Amparo**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.
- Brewer, A. (1996). **Instituciones Políticas y Constitucionales. Tomo I. El Régimen Histórico-Constitucional del Estado**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. (3)
- Brewer, A. (1996). **Instituciones Políticas y Constitucionales. Tomo IV. Los Derechos y Garantías Constitucionales**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana. (3)
- Briceño, H. (1989). **La Acción de Inconstitucionalidad en Venezuela**. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.
- Combellas, R. (2001). **Derecho Constitucional. Una introducción al estudio de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Caracas. Mc Graw Hill.
- Chávez, N. (1994). **Introducción a la Investigación Educativa**. Maracaibo. Ediluz. (1)
- D'Ascoli, H. (1998). **Potestades de la Administración Tributaria en el Ordenamiento Jurídico Venezolano**. En: Homenaje a la Memoria de Ilse Van Der Velde. Caracas. Ediciones Funeda.
- Espinoza, A. (2000). **Los Derechos Laborales. Regulados por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Caracas. Editorial Bu-chivacoa.

- Fermín, J. (1998). **Fiscalización Tributaria y Procedimiento Sumario Administrativo**. En: Homenaje a la Memoria de Ilse Van Der Velde. Caracas. Ediciones Funeda.
- Fraga, L. (1998). **La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria**. Caracas. Ediciones Funeda.
- Hernández, R. Et al. (1999). **Metodología de la Investigación**. México. Mc Graw Hill Interamericana Editores.
- La Roche, H. (1991). **Derecho Constitucional. Tomo I. Parte General**. Caracas. Vadell Hermanos Editores. (20).
- Luzardo, R. (1997). **Las Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario Venezolano**. Maracaibo.
- Mille, G. (2001). **Temas Laborales. Volumen XIII. Derecho del Trabajo en la Constitución Bolivariana y Comentarios sobre Legislación Laboral**. Caracas. Paredes Editores.
- Mizrachi, Ezra. (2001). **Reforma del Régimen Tributario y Sancionabilidad de los Ilícitos en la Constitución de 1999**. Conferencia dictada en las XI Jornadas J.S Núñez Aristimuño, Maturín.
- Moreno, A. (1996). **La Infracción Tributaria**. Ponencia presentada en las XXI Jornadas J.M. Domínguez Escobar sobre el Sistema Tributario Venezolano. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara.
- Pierre, O. (2001). **Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia**. Tomo I. 11. Año II. Noviembre 2001. Editorial Pierre Tapia.
- Pierre, O. (2001). **Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia**. Tomo I. 4. Año II. Abril 2001. Editorial Pierre Tapia.
- Pierre, O. (2001). **Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia**. Tomo I. 1. Año II. Enero 2001. Editorial Pierre Tapia.
- Pierre, O. (2000). **Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia**. Tomo I. 2 Año I. Febrero 2000. Editorial Pierre Tapia.
- Pierre, O. (2000). **Jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia**. Tomo I. 8-9. Año I. Agosto-Septiembre 2000. Editorial Pierre Tapia.
- Sabino, C. (1996). **El Proceso de Investigación**. Caracas. Editorial Marvelli.
- Uribe, Alberto. (1998). **Las Pruebas en el Procedimiento Administrativo Tributario**. En: Homenaje a la Memoria de Ilse Van Der Velde. Caracas. Ediciones Funeda.
- Velde, I. (1996). **Determinación de la Obligación Tributaria. Los Convenios Tributarios. El Procedimiento Sumario Administrativo y el Proceso Contencioso Tributario en nuestro Código Orgánico Tributario**. Ponencia presentada en las XXI Jornadas J.M. Domínguez Escobar sobre el Sistema Tributario Venezolano. Instituto de Estudios Jurídicos del Estado Lara.