



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

**MEDIOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA
SANCIÓN DE CLAUSURA DE CONFORMIDAD AL CÓDIGO ORGÁNICO
TRIBUTARIO**

**Trabajo de Grado para optar al título de Especialista en Derecho
Tributario**

Línea de Investigación: Derecho Tributario y Gerencia

Autor: Rincón Niño Neliana del Valle de la Chiquinquirá

Tutor: Dr. José Gregorio Morales Rincón

San Cristóbal, mayo 2018



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

APROBACION DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo de Grado presentado por la ciudadana abogada Rincón Niño Neliana del Valle de la Chiquinquirá, titular de la cédula de identidad N° V-25.063.574, para optar al título de Especialista en Derecho Tributario en la Universidad Católica del Táchira, cuyo título es Medios de Defensa de los Contribuyentes Frente a la Sanción de Clausura de conformidad con el Código Orgánico Tributario, aprobado por el Consejo General de Postgrado, en su reunión de fecha 07 de mayo de 2018, según acta N° 151.

Considero que este trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

En San Cristóbal a los Veinte (20) días del mes mayo de 2018.

Dr. José Gregorio Morales Rincón
C.I. V-12.490.493



**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICERRECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

**MEDIOS DE DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A LA
SANCIÓN DE CLAUSURA DE CONFORMIDAD CON EL CÓDIGO
ORGÁNICO TRIBUTARIO**

Autor: Rincón Niño Neliana del Valle de la Chiquinquirá

Tutor: Dr. José Gregorio Morales Rincón

Año: 2018

RESUMEN

La presente investigación se realizó bajo una metodología documental, hermenéutica y descriptiva, fundado en la investigación, análisis, y lectura del Código Orgánico Tributario, doctrina nacional y diversas sentencias emitidas por el Tribunal Supremo de Justicia. En tal sentido se trazó como objetivo general: Analizar los medios de defensa establecidos en el Código Orgánico Tributario, frente a la sanción de clausura por ilícitos formales. Y como objetivos específicos: Desarrollar las generalidades de la sanción de clausura. Describir los medios de impugnación de la sanción de clausura en sede administrativa. Para finalmente establecer los medios de impugnación de la sanción de clausura en sede jurisdiccional. Se desarrolló en tres capítulos que contienen su conceptualización en el derecho nacional y comparado, base legal, clasificación, principio de legalidad, y derechos constitucionales que deben regir la misma; Medios de defensa en sede administrativa entre los que se encuentran el recurso de revisión de oficio, jerárquico, corrección de errores materiales y revisión; para finalmente establecer los medios de defensa en sede jurisdiccional como lo son el recurso contencioso tributario, el amparo constitucional, el amparo tributario, y el amparo cautelar. Se concluye que la clausura es procedente por el incumplimiento de deberes formales, que es independiente de las multas, que los medios de defensa establecidos por el Código Orgánico Tributario, para la sede administrativas son insuficientes a los fines de suspender, y levantar su ejecución. Y que el único medio idóneo es el Recurso Contencioso Tributario junto con Amparo Cautelar.

Descriptores: sanción de clausura, medios de defensa, recurso contencioso tributario, amparo cautelar, recursos administrativos.

ÍNDICE GENERAL

	PP.
Páginas preliminares.....	iv
Introducción.....	06
CAPITULOS.....	
I GENERALIDADES DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA.....	11
1.1 Conceptualización de la sanción de clausura.....	11
1.2 Conceptualización de la sanción de clausura en el derecho comparado.....	13
1.3 Base legal de la sanción de clausura.....	22
1.4 Clasificación de la sanción de clausura.....	26
1.5 Principio de legalidad dentro de la sanción de clausura.....	30
1.6 Derechos Constitucionales que deben regir la sanción de clausura.....	34
II MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA EN SEDE ADMINISTRATIVA.....	47
2.1 Revisión de Oficio.....	47

2.2	Recurso Jerárquico.....	53
2.3	Corrección de errores materiales.....	65
2.4	Recurso de Revisión.....	69
III	MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA EN SEDE JURISDICCIONAL.....	74
3.1	Recurso Contencioso Tributario.....	74
3.2	Amparo Constitucional.....	92
3.3	Amparo Tributario.....	98
3.4	Amparo Cautelar.....	102
	CONCLUSIONES.....	106
	REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	108

INTRODUCCION

Entre los aspectos de mayor relevancia en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, se observa la aplicación y el aumento considerable de los días de clausura de las oficinas, locales y establecimientos de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria (contribuyentes); como sanción independiente de la multa impuesta por incurrir en los ilícitos formales allí descritos, a diferencia de lo establecido en el Código Orgánico Tributario derogado (2001), el cual establecía como límite máximo de clausura tres (03) días continuos, y bajo el supuesto de infringirse únicamente el deber formal establecido en el artículo 102, relativo a los libros, registros especiales y contables, como sanción accesoria.

Con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, esta clausura podría aplicarse hasta por diez (10) días continuos por cada ilícito en que incurra el contribuyente, y en algunos supuestos, extenderse; hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales y notifique a la Administración Tributaria la regularización de la situación que dio origen al ilícito, es decir, que corrija la situación que motivo la aplicación de la sanción de clausura, lo que en efecto puede catalogarse como un cierre indefinido.

En este sentido, es fundamental destacar la importancia de los medios de defensa que estable el mismo Código Orgánico Tributario, los cuales han sido definidos por DÁVILA, W. y MORENO, G. (2013). Como:

“un conjunto de dispositivos existentes dentro del marco legislativo de un estado, que sirven de sustento para el ejercicio del derecho a la defensa por parte del contribuyente, frente a los

actos administrativos emanados de la administración tributaria nacional o municipal.”¹

Con respecto a lo anterior, es esencial mencionar que la clausura del local, oficina o establecimiento es impuesto por la administración tributaria a través de un acto administrativo, el cual es el resultado final de un procedimiento de verificación, no dejando de lado el hecho de que puede originarse en un procedimiento de fiscalización, en el primero de los casos se revisa, dejándose constancia del cumplimiento o no, de los deberes formales que establecen las normas especiales, y el Código Orgánico Tributario; y en el segundo supuesto se revisa el fondo y mas detalladamente los procedimientos contables y tributarios realizados por los contribuyentes.

De allí la importancia de los medios de defensa con los que pueda contar el contribuyente frente a la decisión administrativa que pueda afectar o menoscabar sus derechos constitucionales, en especial y el cual toma gran relevancia en el ejercicio de su actividad económica, opina LOPÉZ, L. (2001). Que “... Estos mecanismos defensivos en su conjunto integran la llamada justicia administrativa.”²

Así mismo, es importante destacar que los medios de defensa no fueron ampliados en la normativa tributaria para la protección del sujeto pasivo, es decir, el contribuyente que se encuentra sumido en una medida de clausura, está obligado a acceder de manera inmediata frente a la administración tributaria con la interposición del recurso jerárquico o en la jurisdicción contencioso tributario con el recurso contencioso tributario, sin que ello sea una garantía para evitar la misma.

¹ DAVILA, W. y MORENO, G. (2013). *Recursos del Contribuyente contra las Actuaciones de la Administración Tributaria*. [artículo en línea], fecha de consulta: 01 de junio de 2016, disponible en: <http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/38439/1/articulo6.pdf>

² LOPEZ, L. (2001). *Derechos de los Contribuyentes*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. México, p.47

Ahora bien, en ambos casos debe necesariamente interponerse conjuntamente con el recurso la suspensión de los efectos del acto, caso por mas decir, no necesario en el Código Orgánico Tributario anterior, en el cual con la simple interposición del recurso jerárquico se suspendía de pleno derecho los efectos del acto recurrido, lo cual en efecto denota una clara desventaja del contribuyente frente a la administración tributaria, la cual actúa con prerrogativas procesales claramente diferenciadas, resultado casi imposible evitar que la medida de clausura se ejecute o se materialice, por la brevedad e inmediatez del proceso, pero que para los cierres mayores de quince (15) días o indefinidos pueda ser de gran auxilio.

De allí que, la presente investigación es relevante al presentarse como una herramienta útil, a las partes de la relación jurídico tributario, en la disyuntiva de clausuras de locales, oficinas o establecimientos por parte de la administración tributaria, surgiendo los siguientes cuestionamientos ¿Qué es la sanción de clausura? ¿Cuántos tipos de clausura existen en el ordenamiento jurídico venezolano? ¿Cuáles son los medios de defensa establecidos en el vigente Código Orgánico Tributario para actuar frente a la sanción de clausura en sede administrativa y jurisdiccional?

¿Cómo ha evolucionado la sanción de clausura en el Código Orgánico Tributario? ¿Cómo se desarrolla el procedimiento de clausura conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario vigente? ¿Cuáles son los ilícitos formales que tienen como sanción independiente distinta a la multa, la clausura? ¿Qué pueden hacer aquellos contribuyentes a los cuales se les aplique la sanción accesoria de clausura por tiempo indeterminado?

En el desarrollo del presente trabajo de grado se planteó el siguiente objetivo general: Analizar los medios de defensa establecidos en el Código Orgánico Tributario, frente a la sanción de clausura por ilícitos formales establecidos en el mismo texto legal, y como objetivos específicos para llegar

al alcance de este, los siguientes planteamientos: Desarrollar las generalidades y fundamento jurídico, doctrinal y jurisprudencial de la sanción de clausura como sanción de los ilícitos formales establecido en el Código Orgánico Tributario; Señalar los medios de defensa en sede administrativa con los cuales cuentan los contribuyentes conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario vigente, y finalmente establecer cuales son los medios de defensa en sede jurisdiccional para suspender, levantar o impedir la sanción de clausura.

El desarrollo de la presente investigación dada la particularidad del tema y del procedimiento de clausura ejecutado por la administración tributaria, se realizará con fundamento en lo expuesto en la norma vigente y los códigos derogados, de donde se evidencia su evolución en materia de clausura, del mismo modo se utilizará sentencias dictadas por los tribunales superiores contencioso tributario, criterios vinculantes emanados de la Sala Constitucional y Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia.

Desarrollándose en el primer capítulo referente a las generalidades de la sanción de clausura, su conceptualización nacional y en el derecho comparado específicamente en la legislación Argentina, Colombiana, y Española, base legal, clasificación de la sanción de clausura, temporal y permanente, el principio de legalidad dentro de dicha sanción, y los derechos constitucionales que deben regir la sanción de la clausura como lo son el derecho al debido proceso, derecho a la defensa, derecho a la presunción de inocencia, y el derecho a una oportuna y adecuada respuesta.

En el segundo capítulo, se analizará todo los medios de impugnación que existen en sede administrativa como los son: la revisión de oficio su oportunidad e interposición, el recurso jerárquico por mas decir el recurso administrativo por excelencia, los actos que son recurribles, la forma de interposición, lapso y órganos, la medida de suspensión de los efectos del

acto, admisión del recurso y la resolución emitida por el mismo; la corrección de errores materiales y de calculo, y el recurso de revisión, conforme a lo establecido en el Código Orgánico Tributario vigente.

Y en el tercer y último capítulo establecer los medios de defensa contra la sanción de clausura, en sede jurisdiccional, como lo son el Recurso Contencioso Tributario, el acto administrativo objeto de nulidad, su interposición, lapso y órgano ante el cual se interpone, la medida de suspensión de los efectos del acto, cuando los contribuyentes están a derecho, la perención de la instancia, la admisión del recurso, lapso probatorio, los informes, el auto para mejor proveer y la sentencia. Asimismo, desarrollar el amparo constitucional, el amparo tributario, y el amparo cautelar.

De igual forma es importante indicar que la presente investigación metodológicamente se caracterizó por ser documental, hermenéutica y descriptiva, utilizando material bibliográfico, y el análisis de la jurisprudencia emitida por las Salas Constitucional y Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, con la ayuda de navegadores de Internet y paginas Web de carácter oficial, así como el análisis de los preceptos legales establecidos en el Código Orgánico Tributario vigente.

CAPITULO I

GENERALIDADES DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA

En este capítulo, se desarrollaran los conceptos de la doctrina nacional e internacional sobre la sanción de clausura, su fundamento jurídico legal, su clasificación o tipos de clausura conforme a lo preceptuado por el legislador en el Código Orgánico Tributario vigente, el principio de legalidad que debe regir el proceso, y los derechos constitucionales propios de dicha sanción, lo cuales ostentan un papel relevante dentro de la misma, entre los que se encuentra el debido proceso, derecho a la defensa, derecho a la presunción de inocencia, y el derecho a una oportuna y adecuada respuesta.

Todo a los fines, de otorgar al lector del presente trabajo de grado los conceptos mas importantes y emblemáticos del procedimiento de clausura que permitan adentrarse dentro del mismo, y que puedan hacerse de su propio criterio y así diferenciar la clausura de otras sanciones, entendiendo que la misma tiene su origen dentro del incumplimiento de deberes formales, que pueden ser producto de un procedimiento de verificación y/o fiscalización.

1.1 Conceptualización de la Sanción de Clausura

El Código Orgánico Tributario vigente, no realiza una conceptualización de la sanción de clausura, no obstante, señala que en aquellos casos en los que se extiende la clausura, hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales; la conceptúa como una medida. En tal sentido, se hace necesario realizar el análisis de definiciones referidas a la clausura expuestas por distintos autores, tales como EDWARD, C. (1994), quien define la sanción de clausura como:

...cerrar, inhabilitar temporal o permanentemente un edificio, local, entre otros. La clausura ha sido tradicionalmente un instituto propio

del derecho administrativo fundamentalmente en materia contravencional.³

Por su parte, LUZARDO, R. (1997), con referencia a la clausura temporal de establecimientos comerciales indica:

...el cierre de un negocio, oficina, empresa o establecimiento de cualquier tipo que fuere, donde se hayan violado normas tributarias”, la clausura constituye una pena, porque prohíbe de modo temporal el ejercicio del trabajo, el comercio o de la industria, y puede producir simultáneamente efectos no deseados, como el de ocasionar un daño moral, no cuantificable económicamente, sino socialmente, en el prestigio comercial del sancionado. A su vez, esta sanción, afecta la producción, distribución y comercialización de los bienes y servicios de la empresa sancionada de la que se trate.⁴

De la definición antes expuesta, se infiere que el autor conceptualiza la clausura como una pena, dado que impide de modo temporal el ejercicio del trabajo, el comercio y de la industria, que produce como consecuencia resultados no deseados, principalmente un daño moral, que no es cuantificable, sin embargo, socialmente, lesiona o perturba el prestigio comercial del sancionado que no es otro sino el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Por otra parte, MEIER, H. (2006), señala que la clausura:

“Es una figura típica del derecho sancionador, la cual se desarrolla como una medida administrativa, bien como parte de la autotutela de la Administración, como un resabio de la función de policía, o como una sanción propiamente dicha, que en muchos casos acompaña a la sanción por antonomasia: la multa”.⁵

³ EDWARD, C. (1994). *La Pena de Clausura Tributaria*. Editorial Astrea. Buenos Aires, Argentina. p. 26.

⁴ LUZARDO, R. (1997). *Las Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario Venezolano*. Maracaibo, Venezuela. Editorial Maracaibo, p.133.

⁵ MEIER, H. (2006). *La Clausura Temporal de Establecimiento desde la perspectiva Constitucional y el Garantismo Penal. Temas de Derecho Penal Económico. Homenaje a Alberto Arteaga Sánchez*. Editorial Torino. Caracas, Venezuela. p. 650.

No obstante, el mencionado autor enfatiza que la sanción de clausura forma parte de un derecho sancionador el cual trae consigo la pérdida de un derecho, bien por expectativa o la imposición de un deber, una obligación de hacer, de dar o de no hacer. De manera que la sanción de clausura para este autor, se constituye como la pérdida temporal o definitiva del derecho al trabajo, 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.⁶

A lo señalado por el autor citado se le puede agregar el hecho de que la sanción de clausura, no solo causa un gravamen al contribuyente objeto de clausura, sino también a la propia administración, la cual durante el tiempo que permanezca clausurado la oficina, local o establecimiento, deja de percibir la recaudación de sus tributos, aunado al hecho de lesionar derechos de otras administraciones tributarias dado que la actividad comercial o el giro económico de la empresa se paraliza, de allí que para la presente investigación reviste de gran relevancia el concepto realizado por Luzardo, quien efectivamente conceptualiza la clausura no solo como el daño económico, sino moral, que lesiona la fama y prestigio del contribuyente.

1.2 La conceptualización de la Clausura en el derecho comparado

1.2.1 Legislación Argentina

En el primer lugar, se analiza la definición de la sanción de clausura en el derecho argentino, el cual la tipifica como:

... sanción penal tributaria, la misma tiene una naturaleza distinta, que escapa al objeto pecuniario de la multa, dado que esta se

⁶ *Ibidem* p.651.

materializa mediante el cese de actividades, como consecuencia de la sanción aplicada por una infracción.

La misma, es una medida de cautela preventiva en la que, como expresáramos en párrafo anterior, se produce el cese de actividades como consecuencia de actividades dañosas llevadas a cabo por el contribuyente, la cual es efectivizada por un periodo de tiempo, teniendo como efectos inmediatos el cese de la conducta dañosa y como efecto mediato el reflejo de la percepción por parte de la sociedad de que ese ciudadano devenido en contribuyente, ha tenido una conducta disvaliosa penada por el sistema represivo contravencional, lo que lleva implícito un descrédito hacia esa persona por su obrar antijurídico.⁷

En el mismo contexto de ideas, establece el procedimiento penal tributario contravencional argentino, que señala:

En virtud de las garantías constitucionales del debido proceso, tiene establecido un procedimiento reglado por la ley de procedimiento tributario 11.683 (t.o. en 1998) en su Título I, Capítulo IX, en donde detalla las fases en que se compone el procedimiento contencioso administrativo, el cual es de aplicación tanto se trate de multas formales, clausuras, como si se trata de multas materiales, estando todas contenidas en los Art. 38, 38(bis), 39, 39 (bis), 40, 40(bis) y las restantes en los Art. 45, 45(bis), 46, 46(bis) y 48.

El procedimiento para la aplicación de las mismas, está determinado en el Art. 7020 y ss de la ley procedimental, la cual determina que para las infracciones que son objeto de aplicación de estas sanciones deben instruirse el sumario con el contenido de la acusación pertinente, debidamente fundada y con las pruebas que acompañen la misma.

En función de ello, como todos los actos de la administración para tener efectos debe ser adecuadamente notificado, estableciendo la ley de marras las formas en su Art. 10021, siendo estas los modos aceptados a los efectos de asegurar la notificación. 33 tiene la potestad de aportar todas las pruebas de las que intente valerse

⁷ ALMENARA, D. (2012). *Régimen Represivo Tributario: Inconstitucionalidad del Sistema Jurídico Argentino*. [Tesis en línea]. Fecha de la Consulta: 18 de enero de 2018. Disponible en: https://repositorio.uesiglo21.edu.ar/bitstream/handle/ues21/10562/TFG_Almenara.pdf?sequence=1&isAllowed=y, p.31.

para defender su derecho, para luego culminar el procedimiento con el dictado del acto administrativo que determine la aplicación de la multa conforme lo que surja de las probanzas o el desistimiento por parte del fisco por no configurarse los parámetros objetivos y subjetivos de punibilidad o la existencia de eximentes de responsabilidad, tales como el error excusable.

En lo que respecta al procedimiento que establece sanción de multa y clausura el mismo se inicia con un acta de comprobación labrada por funcionario competente, la cual debe ser notificada fehacientemente al presunto infractor y se inicia sumario pertinente siendo desde aquí el procedimiento idéntico a lo esbozado para la multa.⁸

De la conceptualización Argentina sobre la sanción de clausura, se deduce que la misma debe cumplir una serie de requisitos y desarrollar el procedimiento descrito dentro de su ordenamiento jurídico, todo en aras de salvaguardar el derecho al debido proceso y derecho a la defensa de los administrados, y de esta forma brindar mayor seguridad jurídica y credibilidad en dicha sanción, que si bien es cierto afecta al contribuyente moral y económicamente, solo se materializa o se ejecuta cuando en efecto se demuestre que efectivamente el mismo incurrió en el ilícito tributario contemplado en la norma.

En el contraste de lo expuesto por la doctrina argentina con la legislación vigente en nuestro país, se observa la carencia de un procedimiento que garantice el debido proceso, derecho constitucional por mas decir contemplado en el artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y que se entrelaza con el derecho a la defensa, lo que evita que el procedimiento de clausura realizado por la administración tributaria, menoscabe, y cauce un detrimento al contribuyente.

⁸ *Ibidem* p.32.

Tal es el caso, de que la misma legislación argentina no materializa la clausura del establecimiento, dentro del mismo procedimiento, es decir, no es aplicable de forma inmediata, sino, que instruye a un procedimiento sumario igual al de la sanción, y lo cual en efecto permite al administrado tener un mayor control, poder realizar sus alegatos y defensas, a los fines de determinar si en efecto incurrió o no en el supuesto ilícito por el cual se le sanciona. En nuestro país, la norma es ambigua y no establece si la clausura debe realizarse de forma inmediata al procedimiento de verificación o fiscalización, lo que si es claro es que no establece un procedimiento sumario como en la legislación argentina.

1.2.2 Legislación Colombiana

En segundo caso encontramos la legislación colombiana, la cual en efecto contempla el procedimiento de clausura, y en tal sentido tenemos:

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. 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.⁹

⁹ BORJAS, M. (2007). *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 presunción de inocencia*. [Tesis en línea]. Fecha de consulta: 18 de enero de 2018. Disponible en: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAR7492.pdf>, p. 18

Del artículo antes expuesto, se infiere que en efecto se contempla la clausura temporal del establecimiento, por un periodo no mayor a tres (03) días y orientados solamente al deber de evasión en el cual puedan incurrir los contribuyentes o agentes de retención, y que a diferencia de nuestra legislación hace mención explícita de que se impondrán sellos oficiales que señalen cerrado por evasión, lo cual de cierta forma perturba el aspecto moral de los contribuyentes.

Se observa igualmente, que la norma salvaguarda el derecho de la vivienda, al establecer que si el local o establecimiento corresponde a una casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas al inmueble, separando el deber tributario del evasor, del derecho civil y demás derechos inherentes a la persona humana de carácter constitucional como es el derecho a la vivienda, aspectos estos que ni la legislación argentina, ni la nuestra toma en cuenta al momento de realizar la clausura, y supuesto de hecho que toma validez, en nuestros tiempos.

Dicha legislación con respecto a la clausura, indica o trae consigo la conducta a tomar en el caso de concurrencia dentro del mismo ilícito, es así como se observa:

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.¹⁰

¹⁰ *Ibidem*, p.18.

En este caso, se aprecia como la sanción de clausura se agrava y pasa a diez (10) días calendarios, lo que se entiende continuos, pero con la salvedad que el evasor cuenta con diez (10), para responder, es decir, se abre un procedimiento sumario para que el mismo realice su correspondiente derecho a la defensa, debido proceso, y dicha sanción no se materializa hasta tanto no se agote el mismo, lo que en efecto evita causar un agravio o lesión al contribuyente, evitando de tal modo el daño, supuesto que penosamente no está descrito en nuestro ordenamiento jurídico vigente.

Finalmente, la legislación colombiana establece como debe ser el actuar de la administración tributaria, y la policía bajo el principio de colaboración institucional, y en tal sentido expone:

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.

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.¹¹

Por su parte, es de señalar que en la revista en línea de OBREGON, M. (2017), cita un estrato de la proscripción de la responsabilidad objetiva, en materia de clausura vaciada en la sentencia C-616 del 6 de agosto de 2002, de la Corte Constitucional, en la cual el Consejo de Estado mediante la

¹¹ *Ibidem*, p.18.

sentencia 13.420, del 12 de noviembre de 2003, con ponencia de la Magistrada Ligia López Díaz, ha puesto de presente la obligación de probar el fraude o la evasión por parte del contribuyente para sancionar con cierre del establecimiento, al decir, que la sanción de clausura del establecimiento de comercio es una de las más graves del ordenamiento tributario colombiano, de acuerdo con la ley, está reservada para los casos en que se adviertan actuaciones fraudulentas, debidamente comprobadas, dando el más estricto cumplimiento al debido proceso.¹²

Igualmente, el citado autor trae a colación un extracto de la sentencia 13.751 de 2004, el Consejo de Estado, con ponencia de la magistrada Ligia López Díaz, de un fallo sobre falta de numeración autorizada en las facturas, manifiesta: dada la gravedad de la sanción de clausura del establecimiento, debe estar reservada sólo para verdaderos evasores, en tal sentido expone que la decisión administrativa debe ser razonada, teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, ya que conforme a las normas citadas no siempre que se dan los presupuestos para la imposición de la sanción de cierre del establecimiento de comercio. Sanción que por su enorme incidencia en el buen nombre del contribuyente, sólo debe proceder frente a los evasores.¹³

De lo anterior se colige que es preciso para la Legislación colombiana, ponderar la gravedad de la falta, y el perjuicio causado con la omisión, para determinar la sanción pertinente, de allí que resulta pertinente destacar que la sanción de clausura en dicha legislación procede y es eficaz en caso de verdaderos evasores, lo cual se convierte en una sanción que atañe a la moralidad del contribuyente.

1.2.3 Legislación Española

¹² OBREGON, M. (2017). *La sanción de clausura de establecimiento y el derecho al debido proceso* [Revista en línea]. Fecha de consulta: 18 de enero de 2018. Disponible en: <http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/centrodeinvestigacion/Lists/Articulos%20Revistas/Attachments/2/21%20-%2048%20LA%20SANCION%20DE%20CLAUSURA.pdf>, p.35.

¹³ *Ibidem*, p.36.

Por ultimo, se hace necesario en este capitulo hacer alusión a la legislación española, dado su gran avance en materia tributaria, en este orden de ideas encontramos:

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.

Parfraseando 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 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 está 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.¹⁴

De lo antes expuestos se infiere que la legislación española, tiene tipificada la sanción de clausura para infracciones tributarias relacionadas con impuestos indirectos, sobre todo impuestos especiales de fabricación, que gravan el consumo de hidrocarburos, de bebidas alcohólicas y labores de tabaco, y señala que la misma es accesoria a la sanción de multa, pudiendo ser temporal o definitiva, según la reincidencia del infractor, lo que en otras palabras se traduce en la continuidad o persistencia de incurrir en dicha infracciones.

Se logra inferir igualmente, que la sanción de clausura esta destinada a sancionar al contribuyente, en su actuar como ente recaudador es decir, del dinero que percibe producto de su actividad comercial para el estado, y grava igualmente actividades conexas con petróleo y otros minerales, así como de actividades de alcohol y cigarrillos, que en efecto permiten tener un mayor control, y sobre las cuales el estado ejerce en efecto su carácter de policía tributaria; supuestos estos que no se encuentran regulados en ninguna de las legislaciones anteriores, dado que el cierre esta destinado a una amplia gama de tributos, pero no lo mas elementales y que mayor aporte otorgue, al estado en su recaudación sino en beneficio de la colectividad.

1.3 Base Legal de la Sanción de Clausura

¹⁴ BORJAS, M. (2007). *op.cit*.p.27.

Al referirse a la base legal de la sanción de clausura, se enfoca en el fundamento jurídico que establecen las normas existentes en un país, y que sirve de cimiento esencial dentro del proceso administrativo y judicial a desarrollarse en su contexto.

En Venezuela, si bien es cierto la figura clausura no es de reciente data, dado que la misma se encuentra tipificada desde la creación del Código Orgánico Tributario de 1982, no es menos cierto que el legislador no se a preocupado por su avance y evolución, hechos por demás decir, analizados en el numeral anterior cuando nos referimos a la aplicación de la misma en diversas legislaciones del mundo, donde existen normas que desarrollan procedimientos sumarios que garantizan a los administrados (clausurados); el debido proceso y derecho a la defensa, derechos de rango Constitucional en nuestro ordenamiento jurídico vigente.

No obstante, la norma macro que desarrolla la sanción de clausura en materia tributaria, no es otra sino el Código Orgánico Tributario vigente, en tal sentido el legislador patrio estableció la misma como sanción independiente de la multa impuesta en materia de ilícitos tributarios formales, y desarrollados desde el artículo 99 al 106 del mismo texto legal, sin embargo, dicho articulado no establece procedimiento a seguir, solo señalan supuestos de hecho en los que debe necesariamente incurrir el contribuyente para hacerse merecedor de dicha sanción, dejando de un lado si la sanción de clausura es de aplicabilidad inmediata o no, ni estableciendo un procedimiento sumario que permita al clausurado poder hacer frente a la sanción respectiva.

Asimismo, es de señalar que el incumpliendo de los ilícitos tributarios formales, se obtienen mediante el desarrollo de un procedimiento de verificación que contempla el mismo Código Orgánico Tributario, el cual se encuentra ampliamente desarrollado en los artículos 182 al 186 del mismo

texto legal, pero que en efecto carece de un procedimiento especial para dicha sanción.

Ahora bien, si bien es cierto que el procedimiento de verificación, es el medio idóneo con el cual cuenta la administración tributaria para verificar el cumplimiento o no, de los deberes formales, la jurisprudencia ha sido conteste en señalar que en el procedimiento de fiscalización tipificado en el artículo 187 y siguientes del mismo Código, otorga facultades amplias a los funcionario adscrito a la administración tributaria, dentro de los cuales encaja perfectamente el hecho de verificar el cumplimiento de los deberes formales, y en tal sentido aplicar la sanción de clausura de ser el caso.

Dicho procedimiento de fiscalización y determinación previsto en el Código Orgánico Tributario, tiene por objeto encauzar la actuación de la administración tributaria durante la investigación fiscal que le permite determinar el tributo, que garantice el respeto de los derechos y garantías constitucionales del sujeto investigado, quien debe ser notificado del inicio del procedimiento, y permitírsele una participación activa durante el desarrollo del mismo, de modo que éste pueda aportar elementos probatorios necesarios para la correcta determinación del tributo que se investiga, y por ende controvertir de manera breve y elocuente cualquier eventualidad que se presente.

De ahí que reviste la importancia en estos procedimientos (verificación y fiscalización), que los contribuyentes puedan optar por la asistencia de abogados o contadores públicos, o cualquier profesional a fin al área tributaria, que pueda representarlo, dado que en muchos de los casos, estos (contribuyentes) no tienen la capacidad de aportar los documentales administrativos propios de su actividad que en la mayoría de los casos, reposan dentro de sus instalaciones, siendo alusivo señalar que dentro de la

misma debe estar por lo menos un asistente contable o persona capaz de brindar la información requerida en transcurso de dichos procedimientos.

Dichas facultades de investigación y fiscalización descritas en el artículo 137 del Código Orgánico Tributario vigente, permiten que la administración tributaria, se introduzca en la esfera privada del contribuyente o responsable a los fines de comprobar la exactitud y veracidad de los datos contenidos en las declaraciones y elementos probatorios consignados durante la realización de dicho procedimiento, en los cuales se encuentra los deberes formales, de allí que puedan aplicar la medida de clausura de oficina, local o establecimiento de acuerdo a lo estipulado en el mismo Código, y la misma no se encuentre inmersa en vicios constitucionales, así lo ha señalado la Sala Político Administrativa, y ha sido ratificado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia:

Lo precedentemente expuesto, fue respondido por la representación fiscal cuando señaló en su escrito de contestación de la apelación que “la orden de clausura temporal del establecimiento (...) constituye una sanción de naturaleza ACCESORIA y AUTOMÁTICA (ope legis), por cuanto su aplicación es un mandato expreso del legislador de obligatoria aplicación para la Administración Tributaria [según lo previsto] en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario (...). Conforme a [esa] norma (...) una vez cometida la infracción procede la multa y además el cierre temporal del establecimiento. Es importante señalar que en el caso de esas infracciones la sanción se produce de manera automática por el incumplimiento de los deberes formales. Sin embargo, no es cierto que se viole en manera alguna el derecho a la defensa de la contribuyente, ni se conculque el debido proceso por tal circunstancia”. (Añadidos de esta Alzada).

...Omissis...

...Así las cosas, es preciso referir que esta Sala reiteradamente ha sostenido que cuando el acto sancionatorio acontece como consecuencia de un procedimiento de verificación por el incumplimiento de deberes formales, no resulta necesario el levantamiento del acta fiscal que inicie algún procedimiento. (Vid. sentencia N° 01867 de fecha 21 de noviembre de 2007, caso: Super Panadería La Linda, C.A.).

Lo anterior, se complementa por lo expuesto por esta Máxima Instancia en la decisión N° 01264 del 9 de diciembre de 2010, caso: Soluciones del Futuro, S.A., mediante la cual en un supuesto similar se planteó que la Administración Tributaria fundamentó su actuación -imposición de sanciones de multa a la recurrente- en los artículos 172 y siguientes del Código Orgánico Tributario de 2001, razón por la que mal podría alegar la representación judicial de la sociedad de comercio accionante la vulneración de los derechos constitucionales de su mandante anteriormente señalados, “pues la justificación de esa actuación se funda en que el ente recaudador se ciñó al procedimiento previsto para tal fin en el referido Código; aunado a que la contribuyente tuvo la oportunidad de ejercer el recurso jerárquico en vía administrativa y el recurso contencioso tributario en sede judicial, para impugnar el acto administrativo que le fue notificado”.

En sintonía con lo indicado, es oportuno resaltar que la intención del legislador al establecer a favor de la Administración Tributaria la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, fue la de sistematizar los procedimientos que ésta debe seguir en el ejercicio de las funciones que le son propias, sin que ello impida el despliegue de su potestad sancionadora; afirmación reiterada por la Sala Constitucional de este Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia N° 808 del 9 de julio de 2014...¹⁵

De lo antes expuesto, se observa que ha sido criterio reiterado de la Sala Político Administrativa, que en aquellos casos donde el acto sancionatorio es producto de un procedimiento de verificación, no es necesario el levantamiento de una acta fiscal que inicie un nuevo procedimiento para aplicar la clausura, dado que el procedimiento primigenio se realizó con tal fin, y mal puede el contribuyente alegar vulneración de derechos constitucionales cuando este se encuentra ampliamente desarrollado, aunado al hecho de que en la mayoría de los casos el contribuyente hace uso de los recursos administrativos y judiciales tipificados en el Código, todo en virtud de que el objeto del legislador fue sistematizar

¹⁵ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01099 de fecha 26 de octubre de 2016. Fecha de la consulta: 16 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/191410-01099-261016-2016-2013-0076.HTML>

los procedimientos, sin que ello implique la aplicabilidad de su potestad sancionatoria, por lo que concluye de que la clausura no necesita otro procedimiento distinto.

1.4 Clasificación de la Sanción de Clausura

Con respecto a la clasificación de clausuras, es de entender que de la investigación realizada en el presente trabajo de grado, se observa que no existe como tal una clasificación estipulada, pues, tal y como señalo precedentemente en el punto 1.2 referente a la conceptualización de la misma en el derecho comparado, la visión y argumentos de los legisladores son divergentes, hasta tal punto de que la legislación argentina señala la clausura como una cautela preventiva, distinta a la multa y que escapa del objeto pecuniario de la mismas, orientado a actividades dañosas que repercuten evidentemente en el giro comercial, y fiscal que realizan los administrados.

Por su parte la legislación colombiana, tipifican dentro de su ordenamiento jurídico la sanción de clausura como una de las más graves, pero que subyace cuando se evidencia actuaciones fraudulentas realizadas por los contribuyentes, y que hayan sido debidamente comprobadas. Del mismo modo, es de observar que la legislación española tampoco realiza una clasificación. Sin embargo, conceptualiza que la clausura puede en estos casos ser temporal o definitiva, pero en la cual revierte gran importancia la gravedad de la infracción tributaria en que incurra el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Ahora bien, en nuestra legislación vigente el legislador conceptualiza dos (02) tipos de clausura, una de carácter temporal y otra por tiempo indeterminado, esta última propia de la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014. En este sentido, es de hacer referencia que los códigos

anteriores establecían solo la clausura temporal por un lapso de tiempo no mayor a cinco (05) días continuos, es bajo esta permisa que se procede a realizar la siguiente clasificación:

1.4.1 Clausura temporal o determinada

El legislador desde la creación del Código Orgánico Tributario de 1982, estableció la clausura de local, oficina o establecimiento como sanción accesoria de la multa, por tiempo determinado, y de carácter temporal, en tal sentido la misma estaba tipificada por periodos de tiempo no mayores a cinco (05) días continuos, tal y como se señalo precedentemente.

Con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, se observó que el legislador amplio dicha sanción hasta un máximo de diez (10) días continuos, los cuales se encuentra tipificado en los artículos 100 al 106 del mismo Código, siendo estas definidas a tiempo determinado y de carácter autónoma e independiente de la multa impuesta.

Es importante no pasar por alto que normalmente los stickers o calcomanías de clausura con los cuales la administración tributaria realizan estos procedimientos administrativos, establecen una fecha de inicio y una fecha final; es decir, desde un día y fecha específico hasta la fecha correspondiente de apertura; lo cual le otorga de cierto modo al contribuyente, seguridad jurídica, y la certeza o exactitud el periodo de tiempo durante el cual su local, oficina o establecimiento, va a estar clausurado (cerrado).

Los cierres temporales, se encuentran ampliamente estipulados en los artículos 100, 101, 102, 103, 104, 106, del Código Orgánico Tributario, referente al deber de inscribirse ante la administración tributaria; de emitir, entregar o exigir facturas u otros documentos; de llevar libros, registros contables y todos los demás libros y registros especiales; de presentar declaraciones o comunicaciones; del deber de permitir el control de la administración tributaria; y lo relacionado con el desacato de ordenes de la misma administración, pero que no revisten gravedad.

Igualmente, es de señalar que la clausura temporal o determinada tiene como característica principal una fecha cierta, es decir, que la misma no esta condicionada a una situación de hecho, por consiguiente, no puede excederse de lo lapsos expuestos en el acto administrativo, que normalmente es un acta de clausura.

1.4.2 Clausura permanente o a tiempo indeterminado

Esta clausura a diferencia de la anterior, nace o subyace con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario vigente, en el cual el legislador estableció la posibilidad de aplicar sanción de clausura por lapsos de tiempos inciertos, lo que se traduce en un cierre permanente de la oficina, local o establecimiento, siendo así, encontramos que la misma se encuentra tipificada en los artículos 101, y 102 del Código Orgánico Tributario, referente a ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de emitir, entregar o exigir facturas u otros documentos; y los ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de llevar libros y registros contables y todos los demás libros y registros especiales.

En tal sentido, se considera importante traer a colación lo expuesto por el legislador en dicha norma, donde establece:

...la sanción de clausura prevista para los ilícitos establecidos en los numerales.../... se extenderá hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los respectivos deberes formales y notifique a la Administración Tributaria la regularización de la situación que dio origen al ilícito.

De lo antes expuesto, se infiere con claridad que en efecto la sanción de clausura en los casos expuestos anteriormente está condicionado a una situación de hacer, en otras palabras, el contribuyente objeto de clausura debe necesariamente notificar a la administración tributaria la regularización de la situación que dio origen a la sanción.

En el primero de los casos, con referencia a la facturas que se encuentran tipificados en el artículo 101 del Código Orgánico Tributario son: emitir facturas u otros documentos por un medio autorizado por la administración, corregir las características que estaban alteradas por maquinas fiscales, la corrección de los requisitos exigidos por las normas tributarias, la no utilización de otro medio distinto al autorizado; en estos supuestos no se procederá a levantar la medida de clausura hasta tanto el contribuyente no regularice su situación. Es de aclarar que esta medida de cierre es solo para el lugar donde se cometió el ilícito, en aquellos casos en que el contribuyente tenga varios establecimientos o sucursales.

En cuanto a los libros, y demás registros contables conforme a lo estipulado en el artículo 102 del Código en comento, es de señalar que el legislador no estableció en forma clara a que numerales debe aplicarse el cierre permanente, es por ello, y bajo interpretación en contrario es aplicable a los supuestos descritos en el numeral 1 y 3 de dicho artículo relativos a: No llevar los libros y registros exigidos por las normas respectivas, y destruir, alterar o no conservar las memorias de las máquinas fiscales contentivas del registro de las operaciones efectuadas, en estos casos, se aplicará la

clausura a todas las oficinas, locales y establecimiento, y sucursales que posea el sujeto pasivo.

1.5 Principio de Legalidad dentro de la Sanción de Clausura

La sanción de clausura, es evidentemente un acto administrativo que emana de la propia administración tributaria, previo procedimiento de verificación o fiscalización, mediante el cual el funcionario actuante constata el incumplimiento de deberes formales por parte del contribuyente, en tal sentido, al ser emitido por la administración tributaria, debe necesariamente estar ajustado al ámbito legal correspondiente.

Con respecto al principio de legalidad, ARAUJO, J. (2004). Lo define como el rasgo más importante de los sistemas jurídicos contemporáneos, en virtud del cual toda actividad, pública y aún privada, debe en un Estado determinado, ser conforme al derecho que esta en vigor (vigente), en el momento en que tal activada se ejerce o ejecuta.¹⁶

Enfatiza que la expresión de legalidad viene a designar lo que esta acorde con la Ley, en otras palabra lo que se encuentra dentro del ámbito jurídico vigente, y que en efecto concluye que toda actividad administrativa debe obligatoriamente estar subordinada al gran bloque jurídico, entendiendo la condición de que debe actuar, conforme a derecho, incluido aquel derecho que ella misma establece.¹⁷

Es por ello que se infiere que, los actos administrativos existen de las funciones, competencias y potestades, que tiene la administración pública, en caso en particular la administración tributaria, en el ejercicio de su actividad administrativa, por lo que ésta se encuentra subordinada a la

¹⁶ ARAUJO, J. (2004). *Principios Generales del Derecho Procesal Administrativo*. Editorial Melvin. Valencia. Venezuela, p.42.

¹⁷ *Ibidem* p.43.

normativa jurídica aplicable y vigente, y que manifiesta la clara superioridad de la Ley frente a la Administración.

GARRIDO, F. (2002)¹⁸ Señala que el primer principio general del Derecho público y, por ende, del derecho administrativo, a la vez elemento de carácter jurídico-formal del Estado de Derecho, es el principio de legalidad que constituye la más importante de las columnas sobre la que se asienta el total edificio del Derecho administrativo.

Por su parte ARAUJO, J. (2013). Expone que el principio de legalidad significa que la Administración Pública y la actividad en su totalidad, deberá respetar la Ley y no puede ni derogarla, ni modificarla, lo cual establece la superioridad del poder legislativo sobre la Administración Pública.¹⁹

Por su parte la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, señala que el principio de legalidad tiene consagración expresa en el Derecho Positivo, por una disposición que reviste tradición constitucional y que se remota a la Constitución de 1811, por tanto, siempre ha tenido fuerza superior a la Ley en la constitución vigente se el consagra en el artículo 137 al señalar que la Constitución y la Ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el poder público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen, por lo que concluye que dicho principio es la potestad que ejerzan los órganos integrantes del poder público solo podrán ser ejercidas con base en una norma de rango legal preexistente que rija sus funciones, de allí que, la consagración de este principio de legalidad, implica sujeción que se debe tener al obrar con respecto a un ordenamiento jurídico preexistente, hasta en sede administrativa.²⁰

¹⁸ GARRIDO, F. (2002) *Tratado de Derecho Administrativo, Parte General*. Madrid, p. 198.

¹⁹ ARAUJO, J. (2013). *La Nulidad del Acto Administrativo*. Ediciones Paredes. Caracas, p.20.

²⁰ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 674 de fecha 28 de abril de 2005. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/674-280405-04-2620.HTM>

En este sentido, la sanción de clausura por ser un acto administrativo que emana de la administración tributaria, debe necesariamente estar ajustadas al derecho, en el caso en particular, dentro del ámbito jurídico y supuestos de hecho que el propio Código Orgánico Tributario señala, siendo está la norma macro, que si bien es cierto no señala el procedimiento a seguir, establece conceptualmente la clausura como sanción independiente de la multa, y es considerada por el propio legislador como una medida que es procedente en el incumplimiento de ilícito tributarios formales.

La misma Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 25, estipula que todo acto dictado en ejercicio del Poder Público que viole o menoscabe los derechos garantizados por la misma Constitución, y la ley es nulo, y enfatiza que sus funcionarios o funcionarias públicas que lo ordenen o ejecuten, incurrir en responsabilidad penal, civil y administrativa, según los casos, sin que les sirvan de excusas ordenes superiores.

Por su parte el Tribunal Supremo de Justicia, en su Sala Constitucional, con respecto al principio de legalidad y estado de derecho expuso:

La formación y desarrollo del concepto de Estado de Derecho, tiene su origen histórico en la lucha contra el absolutismo, y por ello la idea originalmente se centraba en el control jurídico del Poder Ejecutivo, a fin de evitar sus intervenciones arbitrarias, sobre todo en la esfera de la libertad y propiedades individuales.

Sin embargo, tal concepto fue evolucionando, y dentro de la división de poderes que conforman el Estado, en la actualidad el Estado de Derecho consiste en que el poder se ejerce únicamente a través de normas jurídicas, por lo que la ley regula toda la actividad Estatal y en particular la de la administración; y parte de la esencia del concepto consiste en 'el control judicial de la legalidad desde lo que se va a considerar la norma suprema: la Constitución' (¿El Estado Social de Derecho en la Constitución? Por Encarnación Carmona Cuenca. Consejo económico y Social.

Madrid. 2000), la cual encabeza una jerarquía normativa, Garantizada por la separación de poderes.²¹

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, máxime exponente de la jurisdicción contenciosa administrativo y tributario en el país, con respecto al principio de legalidad, estableció:

Constituye la legalidad uno de los principios fundamentales que informan el Derecho Administrativo. Se entiende con ello que la Administración está obligada a someter todos sus actos a las prescripciones de la ley, a objeto de garantizar la posición de los particulares frente a aquélla. En esa perspectiva, encontramos que el sometimiento de la autoridad administrativa a la ley hoy trasciende de ser sólo un principio, constatándose su consagración en texto expreso. De allí que el artículo 7 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos ordene la sujeción de todos los actos administrativos a las formalidades y requisitos establecidos en la ley.²²

De la jurisprudencia antes expuesta, se observa palmariamente que la actuación de la administración debe necesariamente estar ajustada al derecho, de allí que la misma norma rectora en el derecho administrativo, ordene expresamente la sujeción de sus actos a las formalidades y requisitos de Ley, dentro de las cuales se encuentra inmersa la sanción de clausura establecida en el Código Orgánico Tributario vigente.

1.6 Derecho Constitucionales que deben

Regir la Sanción de Clausura

Es importante dejar claro que existen innumerables derechos de carácter constitucional que el ente administrativo tributario, debe tomar en cuenta a los fines de aplicar la sanción de clausura y los demás actos

²¹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 85 de fecha 24 de enero de 2002. Fecha de la consulta: 17 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/85-240102-01-1274%20.HTM>

²² Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 330 de fecha 26 de febrero de 2002. Fecha de la consulta: 17 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/00330-260202-15349.HTM>

administrativo que devengan de ella, a los fines de evitar que los mismos puedan ser objeto de nulidad absoluta conforme a lo establecido en el artículo 19 numeral 1 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativo, y artículo 250 numeral 1 del Código Orgánico Tributario, dado que son ellos la columna vertebral de todo proceso administrativo, así encontramos:

1.6.1 Derecho al debido proceso

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo 49 señala que el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas, en tal sentido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, expuso:

...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.²³

Igualmente, los tratados internacionales suscritos por Venezuela en materia de derechos humanos, de conformidad con lo establecido al artículo 23 de la Constitución Nacional, consagran el debido proceso, y que se subsumen a que toda persona tiene derechos 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.

²³ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00157 de fecha 17 de febrero de 2000. Fecha de la Consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/170200-14825-157.HTM>

Así se encuentra que la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) dispone en el numeral 1 del artículo 8 que toda persona tiene derecho a ser oída con la debida garantía 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 u obligaciones de orden civil, laboral o fiscal o de cualquier otro carácter.

En tal sentido, el debido proceso aglomera en su contexto un conjunto de garantías, y elementos jurídicos que se traduce en una diversidad de derechos adscritos al sujeto por una norma jurídica, como lo son el derecho de acceder a la justicia, el derecho a ser oído, el derecho de poder ejercer todos los medios de defensa y recursos judiciales, administrativos expuesto en Ley, de acceder ante su juez natural, y el más importante el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, el derecho a la ejecución de las sentencias, y de cada uno de los numerales expuestos en el artículo 49 constitucional.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, máxime intérprete del texto constitucional, por su parte ha señalado reiteradamente que:

...El derecho a la defensa y al debido proceso constituyen garantías inherentes a la persona humana, y, en consecuencia, aplicable 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.

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.²⁴

De lo antes expuesto, se observa que la sanción de clausura nace dentro de un procedimiento de verificación y/o fiscalización, que establece el Código Orgánico Tributario en sus artículos 182 y 187 respectivamente, de allí que debe necesariamente estar el mismo ajustado al debido proceso. La sanción de clausura, es producto del incumplimiento de ilícitos formales los cuales en su mayoría se constatan en su mayoría mediante la realización de un procedimiento de verificación, el cual inicia con la notificación de una providencia administrativa, que faculta y autoriza a un funcionario adscrito a la administración tributaria correspondiente, para realizar el mismo.

No obstante, es importante tener presente que dicha sanción de clausura, ha tenido grandes divergencias dentro de nuestra legislación, así podemos resaltar decisiones emanadas de tribunales de la República con competencia en la materia, que han dejado sentado que la misma es violatoria del debido proceso, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Región Capital, con referencia a la violación del debido proceso en las sanciones de clausura expuso:

...Aún en los procesos de verificación la Administración Tributaria debe observar las garantías mínimas y luego pasar por las tres etapas: apertura, pruebas y decisión, pude aplicar las sanciones pertinentes, pero no antes, como lo hizo en el procedimiento que aplico a la agraviada, 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 agraviada 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

²⁴ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 05 de fecha 24 de enero de 2001. Fecha de la Consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/05-240101-00-1323%20.HTM>

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 la exposiciones orales hechas por parte del presente proceso.²⁵

Sin embargo, tal y como se explico en el punto 1.3 referente a la base legal, la Sala Político Administrativa con interpretación de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, han señalado que la sanción de clausura se encuentra ajustada al derecho a la defensa y al debido proceso, destacando que el procedimiento que da origen a la sanción de clausura es por excelencia el procedimiento de verificación el cual no imposibilita la oportunidad posterior de defensa.

En razón a las consideraciones antes expuestas, se concluye que no existen suficientes motivos para considerar que la sanción de clausura, pueda violentar el derecho constitucional al debido proceso, por cuanto el procedimiento a través del cual se impone (verificación o fiscalización) garantiza la participación activa del contribuyente en su derecho a ser oído por una autoridad completamente independiente e imparcial, que se desarrollara en los capítulos posteriores del presente trabajo de grado.

1.6.2 Derecho a la defensa

El derecho a la defensa se considera como la posibilidad de poder acceder al expediente desde su constitución, hasta impugnar su decisión como el derecho a ser oído, y de obtener una resolución o decisión administrativa o judicial motivada.

El mismo artículo 49 de la Constitución Nacional, en su numeral 1, contempla:

²⁵ Tribunal Supremo de Justicia. Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario Caracas. Sentencia N° 167, de fecha 17 de diciembre de 2008. Fecha de la Consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <https://vlexvenezuela.com/vid/integrado-aduanera-tributaria-seniat-288613278>

...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 del debido proceso. Toda persona declarada culpable tiene derecho a recurrir del fallo, con las excepciones establecidas en esta Constitución y la ley.

Del artículo antes expuesto de desprender que el derecho a la defensa, es un derecho inviolable en todo estado y grado de la investigación y del proceso, que por ende tiene todo ciudadano, que aplica en fase administrativa o judicial, en tal sentido el Tribunal Supremo de Justicia en sus Salas Constitucional y Político Administrativa, han reiterado criterios en materia tributaria, en la que interpreta el derecho a la defensa como una garantía de carácter constitucional, el cual se manifiesta mediante la utilización de diversas figuras procesales como son: derecho a ser notificado de todo proceso, sentencia o acto administrativo; de ser oído previa exposición y ejercicio de su derecho a la defensa bien sea en fase sumaria, o mediante la realización de solicitud, recurso administrativo, o recurso judicial; de tener acceso a todas las actuaciones que se realicen y que deben necesariamente constar en un expediente administrativo o judicial.

De utilizar, y presentar todas las pruebas y elementos probatorios idóneos y conducentes, que no sean contrarias a derecho, en pro de sus alegatos y defensas, siendo estos la garantía del derecho que tiene toda persona o administrado de ser informado y de obtener por parte de la administración pública, una oportuna, adecuada y pronta respuesta, principios estos explícitamente contemplados en los artículos 26 y 141 de la Constitución Nacional, referidos a una tutela judicial efectiva, y al deber que tiene la administración pública.

En tal sentido, es importante indicar que existe indefensión de los administrados, cuando estos no conocen el procedimiento administrativo que pueda afectarlos, lo cual limita el ejercicio de sus derechos, al punto que les prohíbe realizar actividades probatorias, y no se les notifica los actos que le afectan.²⁶

El Tribunal Supremo de Justicia, ha reiterado en innumerables sentencias que el derecho a la defensa se viola cuando se priva a alguna de las partes de los medios procesales para la tutela de sus intereses o se les limita de forma tal que éstos quedan desmejorados.²⁷

De allí que la misma Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha reiterado la importancia de brindar en estos casos una tutela judicial efectiva, y en tal sentido ha expuesto:

.../...Observa esta Sala, que el artículo 26 de la Constitución vigente, consagra de manera expresa el derecho a la tutela judicial efectiva, conocido también como la garantía jurisdiccional, el cual encuentra su razón de ser en que la justicia es, y debe ser, tal como lo consagran los artículos 2 y 3 **eiusdem**, uno de los valores fundamentales presente en todos los aspectos de la vida social, por lo cual debe impregnar todo el ordenamiento jurídico y constituir uno de los objetivos de la actividad del Estado, en garantía de la paz social. Es así como el Estado asume la administración de justicia, esto es, la solución de los conflictos que puedan surgir entre los administrados o con la Administración misma, para lo que se compromete a organizarse de tal manera que los mínimos imperativos de la justicia sean garantizados y que el acceso a los órganos de administración de justicia establecidos por el Estado, en cumplimiento de su objeto, sea expedito para los administrados.

El derecho a la tutela judicial efectiva, de amplísimo contenido, comprende el derecho a ser oído por los órganos de administración de justicia establecidos por el Estado, es decir, no

²⁶ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 2 de fecha 24 de enero del 2001. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/02-240101-00-1023.HTM>

²⁷ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 312. De fecha 20 de febrero de 2002. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/312-200202-00-1267.HTM>

sólo el derecho de acceso sino también el derecho a que, cumplidos los requisitos establecidos en las leyes adjetivas, los órganos judiciales conozcan el fondo de las pretensiones de los particulares y, mediante una decisión dictada en derecho, determinen el contenido y la extensión del derecho deducido, de allí que la vigente Constitución señale que no se sacrificará la justicia por la omisión de formalidades no esenciales y que el proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la justicia (artículo 257). En un Estado social de derecho y de justicia (artículo 2 de la vigente Constitución), donde se garantiza una justicia expedita, sin dilaciones indebidas y sin formalismos o reposiciones inútiles (artículo 26 **eiusdem**), la interpretación de las instituciones procesales debe ser amplia, tratando que si bien el proceso sea una garantía para que las partes puedan ejercer su derecho de defensa, no por ello se convierta en una traba que impida lograr las garantías que el artículo 26 constitucional instaure.²⁸

Siendo ello así, es importante no dejar de lado que la sanción de clausura, nace de un procedimiento de verificación o fiscalización, que inicia con la notificación de la providencia administrativa correspondiente, la cual se traduce en la autorización que da el órgano administrativo a un funcionario adscrito a su oficina, para realizar el mismo, sin la cual no puede iniciarse proceso administrativo tributario alguno, ya que de hacerse el procedimiento estaría inmerso en una flagrante violación del debido proceso y derecho a la defensa, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, le ha otorgado a la notificación de la providencia administrativa el carácter de esencial.²⁹

La defensa y asistencia jurídica son derechos inviolables en todo estado y grado del proceso, toda persona tiene derecho a ser notificada de

²⁸ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 708. De fecha 10 de mayo de 2001. Fecha de la consulta: 18 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/708-100501-00-1683.HTM>

²⁹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 2455. De fecha 01 de septiembre de 2003. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/septiembre/2455-010903-02-2590.HTM>

los cargos por los cuales se le investiga, de acceder a las pruebas y de disponer del tiempo y de los medios pertinentes para ejercer su defensa. De allí que toda persona que incurra en ilícitos tributarios formales, tiene derecho a recurrir su calificación, por consiguiente, es este uno de los puntos de fractura del procedimiento de clausura, dado que no hay un procedimiento sumario que permita u otorgue al clausurado la posibilidad de acceder y recurrir dicha sanción, vulnerándose desde todo punto de vista el derecho aquí descrito.

Al respecto MONAZA, E. (2011), realiza un análisis sobre la importancia del derecho a la defensa, y el por qué la misma se puede realizar en cualquier grado y estado el proceso, exponiendo:

Nuestra Constitución, al consagrar el derecho a la defensa como un derecho inviolable en todo estado y grado de la investigación y del proceso, está directamente reconociéndole el carácter de derecho fundamental, es decir, está otorgándole un nivel normativo superior con una serie de consecuencias, entre las cuales está el poder imponerse sobre la voluntad política del poder constituido y con especial dirección, hacia el poder legislativo. Es un derecho que corresponde a las partes procesales, lo que no limita a que su violación pueda nacer, además de un acto de parte, también del juez o del legislador.

En este sentido, cuando se priva a una de las partes de su derecho de alegación, prueba o contradicción según las normas procesales, cuando se le otorgue a una algún derecho que no necesariamente reconozca la ley sin que se le otorgue a la otra la misma oportunidad, o incluso, cuando se trata de algún asunto importante para las partes que debe ser resuelto sin que exista tramitación previamente establecida y no se escuche con anticipación, habrá violación del derecho a la defensa.

Que el artículo 49 ordinal 1 constitucional disponga en primer lugar que la defensa es un derecho inviolable en todo estado y grado de la investigación y del proceso y luego establezca que toda persona tiene derecho de acceder a las pruebas, no quiere decir que la defensa y el derecho a probar deban ser reconocidos por separado, pues como se ha dicho, el derecho a la defensa implica probar. Tampoco puede limitarse, respecto a las pruebas, al simple acceso, pues su proposición y el derecho a que se tomen en cuenta son derechos esenciales e inseparables del derecho a la

defensa. También consideramos que el derecho a probar es ejercitable en cualquier clase de proceso sin necesidad de disposición expresa y durante todo grado y estado del mismo.

El derecho a la defensa puede ser ejercido de dos maneras fundamentales, esto es, la defensa personal o autodefensa, y la defensa técnica por medio de abogado de confianza. La limitación de cada una de ellas importa consecuencias diferentes.

Sobre la asistencia jurídica o defensa técnica por medio de abogado de confianza, la consideramos como un derecho fundamental del imputado en esta fase preparatoria, lo que puede llegar a implicar las mismas consideraciones para el derecho a la autodefensa en el sentido de darle cabida a su renuncia total (*tanto del defensor público como privado*). Creemos que tal circunstancia no es posible, y nuestros argumentos están basados en que la asistencia jurídica no es esencial al derecho a la defensa, sino que es un derecho vinculado al debido proceso, y por tanto es un deber.³⁰

Con base a lo antes expuesto se observa que el Código Orgánico Tributario, si bien prevé la sanción de clausura, no establece el procedimiento que debe realizar el funcionario autorizado para realizar la misma, es este sentido, es claro que la jurisprudencia ha señalado que dicha ambigüedad no violenta el debido proceso y derecho a la defensa de los contribuyentes o responsables.

Ahora bien, esta falta del procedimiento a seguir en las clausuras, permiten que los funcionarios actuantes tengan cierta discrecionalidad para aplicar el cierre del establecimiento, de allí que en algunos casos el mismo se realice de forma inmediata, es decir, al terminar la verificación, en otros casos luego de que se emite y notifica el acto administrativo de sanción, y en otros no se realice dicho cierre, todo lo cual contrasta con el derecho a la defensa, antes expuesto.

1.6.3 Derecho a la presunción de inocencia

³⁰ MONAZA, E. (2011). *Derecho a la defensa* [revista en línea]. Fecha de consulta: 20 de enero de 2018. Disponible en: <https://www.aporrea.org/ddhh/a126549.html>, p.1.

El derecho a la presunción de inocencia se encuentra en el numeral 2 del artículo 49 que reza lo siguiente: Toda persona se presume inocente mientras no se pruebe lo contrario. A continuación, el siguiente autor explica de manera exhaustiva la presunción de inocencia.

...Entre los derechos fundamentales de los hombres se encuentra la presunción de inocencia. La Declaración Universal, proclamada hace más de medio siglo, incluyó este derecho en el artículo 11, señalando que *“toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad”*. Este derecho humano es aniquilado a diario en Venezuela por los encargados de administrar la justicia y personas dedicadas a las actividades más diversas.

La acusación, ya sea que se haga ante la justicia o simplemente en un medio de prensa, que se formule su responsabilidad o sin ella, con ponderación o con escándalo, se ha transformado para muchos ciudadanos venezolanos, sobre todo si son políticos disidentes, en sinónimo de condena firme e inapelable. El juicio público conforme a la ley, con las garantías de defensa, carece de vigencia efectiva si el acusado es condenado de antemano y en forma irreversible por una opinión pública de cuya presión no todos los jueces son capaces de evadirse. Cuando la acusación se identifica con la condena, la pérdida de la honra y de la honorabilidad es definitiva y no hay para el acusado absolución tardía que pueda reintegrársela.

La presunción de inocencia es un derecho de formulación constitucional que implica que toda persona contra la que sea dirigido un proceso- imputado, procesado o acusado- debe ser tenida como inocente a todos los efectos hasta tanto no sea declarada su culpabilidad en sentencia judicial firme, es decir, que solamente a través de un proceso o juicio en el que se demuestre la culpabilidad de la persona, podrá el Estado aplicarle una pena o sanción.

Venezuela tiene una penosa tradición de no respetar la presunción de inocencia. En los largos periodos de autoritarismo y de autocracia de su historia, ningún perseguido era inocente. Aunque no hubiera contra él acusación ante la justicia, lo que le hubiera permitido, al menos defenderse de las imputaciones, siempre hubo agentes o servicios de informaciones que se encargaban de difundir las supuestas culpas de los disidentes. En décadas despóticas, cuando se ponía a alguien a disposición del Poder Ejecutivo siempre era por causa de una falsa peligrosidad

que se le atribuía. Desde luego que la historia de Venezuela da repetidas vueltas, quienes antes reclamaban derechos hoy los niegan. Una democracia, es por naturaleza el régimen donde se realiza la justicia. Un régimen donde no se realice la justicia, ni es jurídico ni es democrático.

La lucha por los derechos humanos nunca ha sido fácil y exige que quienes creen en ella hagan todos los esfuerzos necesarios para velar por el reconocimiento y la vigencia plena de la presunción de inocencia de los acusados mientras no se apruebe la culpabilidad en juicio público con garantías de defensa.³¹

Del artículo antes expuesto, se infiere que la presunción de inocencia esta intrínsecamente unido al debido proceso, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, define la presunción de inocencia como el derecho que tiene toda persona de ser considerada inocente mientras no se pruebe lo contrario, el cual forma parte de los derechos, principios y garantías que son inminentes al debido proceso, exige que tanto los órganos judiciales como los de naturaleza administrativa deben ajustar sus actuaciones a los procedimientos legalmente establecidos.³²

Igualmente, la mencionada Sala ha determinado que la presunción de inocencia trasciende aquellos procedimientos administrativos que como el analizado, apuntan a un régimen sancionatorio, concretizado en la necesaria existencia de un procedimiento previo a la imposición de la sanción que ofrezca las garantías mínimas al sujeto investigado y permita, sobre todo, comprobar su culpabilidad.³³

³¹ MEDINA, S. (2015). *La Presunción de Inocencia* [revista en línea]. Fecha de Consulta: 21 de enero de 2018. Disponible en: <http://www.elimpulso.com/opinion/la-presuncion-de-inocencia>, p.1.

³² Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00976. De fecha 13 de junio de 2007. Fecha de la consulta: 21 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00976-13607-2007-2007-0088.HTML>

³³ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 975. de fecha 05 de agosto de 2004. Fecha de la consulta: 21 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/00975-050804-2002-0676.HTM>

Su contenido abarca tanto lo relativo a la prueba y a la carga probatoria, como lo concerniente al tratamiento general dirigido al imputado a lo largo del procedimiento. Por tal razón, la carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de las pretensiones sancionadoras de la Administración, recae exclusivamente sobre ésta. De manera que, la violación al mencionado derecho se produciría cuando del acto que se trate se desprenda una conducta que juzgue o precalifique como “culpable” al investigado, sin que tal conclusión haya sido precedida del debido procedimiento, en el cual se le permita al particular la oportunidad de desvirtuar los hechos imputados, es garantizarle al imputado en un procedimiento (administrativo o judicial) su presunción de inocencia hasta tanto del acervo probatorio recabado resulte lo contrario.³⁴

³⁴ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 1491. De fecha 14 de agosto de 2007. Fecha de la consulta: 23 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/01491-14807-2007-1998-14526.HTML>

CAPITULO II

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA EN SEDE ADMINISTRATIVA

Este capítulo está orientado a desarrollar los recursos administrativos con los cuales cuenta el contribuyente para hacer frente a la sanción de clausura ante la misma autoridad administrativa tributaria que emitió el acto, o ante su superior jerárquico, todo en aras de que sea la propia administración tributaria la que realice la revisión de sus propios actos, a los fines de ajustarlos a la legalidad, o en algunos casos declarar su anulabilidad su corrección o modificación, lo que se traduce en la actuación de la administración tributaria en el procedimiento de primer grado o constitutivo.

Los recursos administrativos contemplados en el Código Orgánico Tributario son: Recurso de Revisión y Recurso Jerárquico, siendo este último el recurso por excelencia en el procedimiento administrativo y tributario, el cual debe ir en el caso en estudio seguido de la medida de suspensión de los efectos del acto, dado que es está unas de las diferencias propias del Código Orgánico Tributario vigente, el cual a diferencia del Código anterior, en el cual la suspensión de los efectos del acto operaba de pleno derecho.

La doctrina y la jurisprudencia, han definido los recursos administrativos como recursos contenciosos, en tal sentido CABANELLAS, G. (2004), los conceptualiza de la siguiente manera:

“Reclamaciones o apelación que se interpone de conformidad con las leyes, contra las resoluciones definitivas de la Administración Pública (Las que causan estado y proceden del Poder Ejecutivo) cuando desconocen un derecho particular o lesionan un interés jurídicamente protegido”.³⁵

³⁵CABALLENAS G. (2004). *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L., p.341.

Es decir, que los recursos representan uno de los medios de defensa con los cuales cuentan los contribuyentes, para hacer frente a las actuaciones de la administración tributaria, cuando consideren que se encuentran afectados sus intereses y derechos.

BREWER, A. (2007)³⁶, define el recursos administrativos como procedimientos de segundo grado y de impugnación, explica que el acto administrativo una vez emitido y notificado de su contenido, conllevan a su eficacia, lo que se traduce en ejecutables. Sin embargo, esto no significa que los derechos de los administrados cesen frente a la administración, y que no pueda ejercer ningún tipo de defensa, por el contrario, explica el citado autor, que el ordenamiento jurídico otorga a los particulares los medios legales para el ejercicio de su defensa.

Dichos recursos administrativos están contenidos en el Código Orgánico Tributario vigente, específicamente en su Título IV: De la Revisión de los Actos de la Administración Tributaria y de los Recursos Administrativos, que se encuentran dispuestos en el artículo 246 al 262, y que desarrollamos a continuación:

2.1. Revisión de Oficio

Es un procedimiento que establece el Código Orgánico Tributario, que corresponde al ente administrativo tributario, orientado al convalidar en cualquier momento los actos anulables, a los fines de subsanar los vicios de que adolezcan, en el ejercicio de su poder de autotutela administrativa.

Por su parte la Enciclopedia Jurídica (2015), conceptualiza la autotutela administrativa como:

³⁶BREWER, A. (2007). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.p.325.

El privilegio de las Administraciones Públicas según el cual sus actos se presumen válidos y pueden ser impuestos a los ciudadanos, incluso coactivamente, sin necesidad del concurso de los tribunales, y al margen del consentimiento de aquéllos. Una comparación entre la posición que ocupan los administrados y la administración frente a los tribunales muestra claramente el alcance de este privilegio.³⁷

GARCIA. E. y FERNANDEZ, T. (2004). Con respecto a la autotutela administrativa, señalan:

...la autotutela es aún, en línea de principio, más relevante en el caso de la autotutela administrativa. Esta no enuncia simplemente un sistema de simples facultades de la Administración, sino que define un ámbito necesario de actuación, donde el poder del juez queda excluido, salvo en un momento singular de esa actuación y con poderes notablemente tasados. El juez no puede penetrar en el ámbito de autotutela administrativa, interferir su desarrollo.³⁸

En este mismo contexto, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en diversas sentencias, con respecto a la autotutela administrativa específicamente en materia tributaria, ha indicando:

...potestad o poder de la Administración de revisar y controlar, sin intervención de los órganos jurisdiccionales, los actos dictados por el propio órgano administrativo, o dictados por sus inferiores. Tal potestad de autotutela se ve materializada en nuestro ordenamiento, a través del ejercicio de diversas facultades, como lo son la posible convalidación de los actos viciados de nulidad relativa a través de la subsanación de éstos; la revocatoria del acto, por razones de oportunidad e ilegalidad, siempre que no se originen derechos adquiridos, o bien a través del reconocimiento de nulidad absoluta, y por último, mediante la corrección de errores materiales.³⁹

³⁷ ENCICLOPEDIA JURIDICA. (2015). [base de datos en línea]. Fecha de la consulta: 15 de noviembre de 2015. Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/autotutela-administrativa/autotutela-administrativa.htm>.

³⁸ GARCIA. E. y FERNANDEZ, T. (2004). *Curso de Derecho Administrativo I*. Duodécima Edición. Editorial Civitas. Madrid, p.517.

³⁹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia 05663. De fecha 21 de septiembre de 2005. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/05663-210905-1998-15984.HTM>

Así pues, sobre la potestad de revisión de oficio la misma Sala Político Administrativa, señala:

...En este sentido, se observa que la potestad de autotutela como medio de protección del interés público y del principio de legalidad que rige la actividad administrativa, comprende tanto la posibilidad de revisar los fundamentos fácticos y jurídicos de los actos administrativos a instancia de parte, a través de los recursos administrativos, como de oficio, por iniciativa única de la propia Administración.

Esta última posibilidad, se encuentra consagrada en nuestro ordenamiento en el Capítulo I del título IV, de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, 'De la Revisión de Oficio', en el cual se establecen las formas y el alcance de la facultad de la Administración de revisar sus propios actos de oficio.

Así y de acuerdo al texto legal, la potestad de revisión de oficio, comprende a su vez varias facultades específicas, reconocidas pacíficamente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia patria, a saber, la potestad convalidatoria, la potestad de rectificación, la potestad revocatoria y la potestad de anulación, previstas en los artículos 81 al 84 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, cada una con requisitos especiales y con alcances diferentes.

Las dos primeras tienen por objeto, la preservación de aquellos actos administrativos que se encuentren afectados por irregularidades leves que no acarreen su nulidad absoluta, y que puedan ser subsanadas permitiendo la conservación del acto administrativo y, con ella, la consecución del fin público que como acto de esta naturaleza está destinado a alcanzar. Mientras que las dos últimas, dirigidas a la declaratoria de nulidad del acto, bien se a relativa o absoluta, sin necesidad de auxilio de los órganos jurisdiccionales, tienen por fin el resguardo del principio de legalidad que rige toda actividad administrativa.

Ahora bien, estas dos facultades, revocatoria y anulatoria, se distinguen por los supuestos de procedencia de las mismas. La revocatoria es utilizada en algunos casos por razones de mérito u oportunidad cuando el interés público lo requiere, y también en casos de actos afectados de nulidad relativa que no hayan creado derechos subjetivos o intereses personales, legítimos y directos para un particular; en tanto que la anulatoria, no distingue entre los actos creadores de derechos y aquellos que no originan derechos o intereses para los particulares, por cuanto procede únicamente en los supuestos de actos viciados de nulidad absoluta.

Siendo ello así, la Administración al revisar un acto que haya generado derechos o intereses para algún particular, debe ser lo más cuidadosa posible en el análisis y determinación de la irregularidad, pues de declararse la nulidad de un acto que no adolezca de nulidad absoluta, se estaría sacrificando la estabilidad de la situación jurídica creada o reconocida por el acto y, por ende, el principio de seguridad jurídica, esencial y necesario a todo ordenamiento, por eliminar un vicio que no reviste mayor gravedad.

De esta forma, la estabilidad de los actos administrativos y el principio de seguridad jurídica que informa el ordenamiento, sólo debe ceder ante la amenaza grave a otro principio no menos importante, cual es el principio de legalidad, el cual se vería afectado ante la permanencia de un acto gravemente viciado”.⁴⁰

De tal modo, se puede concluir que la autotutela es una figura propia del proceso administrativo, la cual permite que la administración tributaria pueda hacer justicia por sí sola, en aras del beneficio y eficacia de los actos que de ella emanan, sin necesidad de que estos sean objeto de revisión en otras instancias incluyendo la jurisdiccional, por cuanto ella misma de oficio o a solicitud de sus administrados, rectifican, modifican y/o corrigen sus actos y resoluciones.

Ahora bien, es importante traer a colación lo establecido en el artículo 247 del mismo texto legal, el cual establece una excepción a la regla y que con interpretación en contrario expone que aquellos actos administrativos que originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular no podrán ser objeto de revocación.

2.1.1 Oportunidad de solicitud

En cuanto a la oportunidad para que la administración tributaria o el administrado solicite la revisión de oficio, es de señalar que conforme a lo

⁴⁰ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01589, de fecha 21 de junio de 2006. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/01589-210606-1998-14337.HTM>

tipificado en el Código Orgánico Tributario, el mismo puede realizarse en cualquier momento, estado o grado del proceso administrativo, revisión que excluye como se señaló anteriormente aquellos actos administrativos que creen en los administrados derechos subjetivos, e intereses legítimos personales y directos.

El artículo 250 del mismo Código, especifica las causales que vician de nulidad absoluta el acto administrativo entre las que encontramos: cuando así esté expresamente determinado por una norma constitucional, o sea violatoria de una disposición constitucional; cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carecer definitivo, y que haya creado derechos subjetivos, salvo autorización expresa de la ley; cuando su contenido sea de imposible o ilegal ejecución; cuando hubiere sido dictado por autoridad manifiestamente incompetente, o con presidencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido.

En aquellos casos en que la revisión de oficio se realice a instancia de parte interesada, la administración tributaria deberá cumplir con lo tipificado en el artículo 163 del Código Orgánico Tributario, y dictar resolución a la petición planteada dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes, considerándose denegada la misma en aquellos casos en que no se emita resolución dentro de dicho lapso, quedando abierta la posibilidad del contribuyente para interponer acciones y los recursos que correspondan.

2.1.2 De la Interposición

Dicho procedimiento puede realizarse de oficio o a solicitud de parte interesada como ya se señaló precedentemente, de conformidad con lo establecido en los artículos 249 y 251 del Código Orgánico Tributario. Ahora bien, si la revisión es realizada por el contribuyente, el mismo solicitará la nulidad absoluta o la correspondiente corrección de los errores materiales, y

de cálculo en que se encuentra inmerso el acto administrativo, y en virtud de la cual debe el ente administrativo tributario emitir un pronunciamiento al respecto.

Ahora bien, el legislador dejó claro que el ente administrativo tributario, no podrá revocar aquellos actos que determinen tributos o apliquen sanciones, es por ello que la administración tributaria solo se enfocará en subsanar los vicios de los cuales adolece el acto, pero que en efecto no conlleven a su nulidad absoluta, sino relativa. En tal sentido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, señaló:

...la procedencia de la sanción jurídica de nulidad absoluta impuesta a un acto que adolece del vicio consagrado en el ordinal 4º del artículo 19 de la citada ley, está condicionada a la inexistencia de un procedimiento administrativo legalmente establecido, es decir, a su ausencia total y absoluta. La doctrina y la jurisprudencia contenciosa administrativa progresivamente han delineado el contenido y alcance del referido vicio de procedimiento administrativo, al permitir una valoración distinta de este vicio que afecta al acto administrativo en atención a la trascendencia de las infracciones del procedimiento. En tal sentido, se ha establecido que el acto administrativo adoptado estaría viciado de nulidad absoluta, cuando: a) ocurra la carencia total y absoluta de los trámites procedimentales legalmente establecidos; b) se aplique un procedimiento distinto al previsto por la ley correspondiente, es decir, cuando por una errónea calificación previa del procedimiento a seguir, se desvíe la actuación administrativa del iter procedimental que debía aplicarse de conformidad con el texto legal correspondiente (desviación de procedimiento); o c) cuando se prescindan de principios y reglas esenciales para la formación de la voluntad administrativa o se transgredan fases del procedimiento que constituyan garantías esenciales del administrado (principio de esencialidad). Cuando el vicio de procedimiento no produce una disminución efectiva, real, y trascendente de las garantías del administrado, sino que representa sólo fallas o irregularidades parciales, derivadas del incumplimiento de un trámite del procedimiento, la jurisprudencia ha considerado que el vicio es sancionado con anulabilidad, ya

que sólo constituyen vicios de ilegalidad aquellos que tengan relevancia y provoquen una lesión grave al derecho de defensa.⁴¹

Del mismo modo, es importante hacer énfasis, que el legislador con la reforma del Código Orgánico Tributario, no establece o señala un lapso de tiempo para interponer la solicitud o revisión de oficio, en razón a lo cual no opera la caducidad del plazo, que por mas decir es causal de inadmisibilidad en otros recursos administrativos.

La mencionada revisión de oficio, si bien es cierto no es el medio idóneo para realizar la defensa del administrado ante la posible ejecución de la sanción de clausura, es de señalar que la misma puede optimar el ejercicio inmediato del derecho a la defensa por parte de los contribuyentes, dado que establece la posibilidad de que la administración tributaria, recule bajo su poder de autotutela administrativa, posibles errores materiales o de cálculo en que pueda haber incurrido, la cual puede realizar de oficio o a solicitud de parte, ejemplo de ello sería el computo de días de clausura en los casos de incumplimientos de diferentes ilícitos formales, o de darse el cierre continuó cuando el incumplimiento del ilícito tipifica un cierre de días determinados.

2.2 Recurso Jerárquico

Con respecto al Recurso Jerárquico, en materia contencioso tributario, el mismo se encuentra tipificado en el artículo 252 y siguiente de Código Orgánico Tributario, el cual textualmente señala que los actos de la administración tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten de cualquier forma los derechos de los administrados, podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo mediante el ejercicio de dicho recurso.

⁴¹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01996 de fecha 25 de septiembre de 2001. Fecha de la consulta: 15 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/01996-250901-13822.HTM>

Según LARES, E. (1978) define el recurso jerárquico como:

...la solicitud dirigida al superior jerárquico, para que analice la decisión impugnada, a objeto de que revoque o modifique la misma.⁴²

En tal sentido, el recurso jerárquico es la petición que realiza el contribuyente o responsable ante el superior jerárquico del funcionario que emitió el acto, por inconformidad del acto administrativo, en virtud de que el mismo lesiona su interés legítimo, derecho subjetivo, o que le causa algún perjuicio.

El Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Constitucional, define actos administrativos como toda declaración de voluntad, de juicio o de conocimiento, emanada de los órganos que integran la Administración, en ejercicio de su potestad administrativa, distinta a la potestad reglamentaria, los cuales producen efectos de derecho, generales o particulares en la esfera jurídica de los administrados.⁴³

Asimismo, señala que los actos administrativos según la doctrina se clasifican: 1) Desde el punto de vista del procedimiento: en actos de trámites, actos definitivos, actos firmes y actos de ejecución; 2) Por el alcance de sus efectos en: actos generales y actos particulares; 3) Por la amplitud de los poderes de la Administración en: Actos Reglados y Actos Discrecionales; 4) Desde el punto de vista del contenido en: Admisiones, Concesiones, Autorizaciones y Aprobaciones.⁴⁴

⁴² LARES, E. (1978). *Recursos administrativos*. Manual de Derecho Tributario. Caracas Venezuela. Séptima Edición, p.170.

⁴³ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 1316, de fecha 08 de octubre de 2013. Fecha de la consulta: 22 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/157249-1316-81013-2013-12-0481.HTML>

⁴⁴ *ibidem*

Por consiguiente, se concluye que todos los actos de la administración tributaria son recurribles, bajo el principio de control universal de los actos administrativos. Por consiguiente, el recurso jerárquico, es un medio de defensa establecido en el Código Orgánico Tributario, cuyo objeto no es otro sino, impugnar aquellos actos administrativos que lesionen los intereses de los contribuyentes, el cual se realiza ante la misma Administración Tributaria para que revise, y ajuste a la legalidad el acto objeto de impugnación, analizando las defensas y argumentos expuestos por el contribuyente o responsable.

2.2.1 Actos Administrativos objeto de recurso

Conforme a lo establecido en el artículo 252 del Código Orgánico Tributario, se lee que el recurso jerárquico es procedente contra aquellos actos administrativos de efectos particulares que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten cualquier forma los derechos e intereses legítimos, personales y directos de los administrados.

De lo antes expuesto, se entiende que el legislador estableció que el recurso se interpondrá contra todos aquellos actos que emanan de la administración tributaria que perturben los derechos e intereses de los contribuyentes, lo que interpretación en contrario, no solo son actos definitivos, sino que cualquier actuación de la administración en ejercicio de su potestad sancionatoria, puede ser recurrida por el contribuyente siempre y cuando lesione o afecte sus derechos e intereses.

Al respecto, MEIER, H. (2004)⁴⁵ establece una diferencia entre los actos de trámite y la resolución final o definitiva, dado que los primeros realizan una función instrumental respecto de la resolución final, ambos están articulados a una finalidad, aunque tengan una relativa autonomía y

⁴⁵ MEIER, H. (2004). *El Procedimiento Administrativo Ordinario*. Caracas. Editorial Melvin C.A, p.350.

que tal finalidad es la decisión administrativa del procedimiento mediante la emisión del acto que pone fin al proceso.

En tal sentido, se entiende que los actos administrativos que son objeto de recurribilidad son aquellos que ponen final al proceso, y que en materia tributaria normalmente son: La Resolución de Imposición de Sanción, La Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo, y demás Resoluciones emitidas en materia de sucesiones.

No obstante, y como se señaló precedentemente los actos de trámite de contenido tributario que pueden ser objeto de recurribilidad son: el Acta de Reparación que deviene del procedimiento de fiscalización y determinación de conformidad con el artículo 198 del Código Orgánico Tributario, en aquellos casos que versen sobre aspectos de mero derecho. Las planillas de liquidación de multas, intereses y ajustes, Actas de Intimación cuando determinen nuevas cantidades que en principio no hayan sido notificadas, Actas de cobro, y todos aquellos actos administrativos que, sin ser definitivos, el contribuyente considere que afectan sus derechos e intereses.

2.2.2 De la interposición

El artículo 253 del Código Orgánico Tributario, establece que el recurso jerárquico deberá interponerse mediante escrito, que contendrá los fundamentos de hecho y derecho del contribuyente, así como la identificación del ente administrativo al cual va dirigido, los datos del recurrente, los datos del acto administrativo objeto de nulidad, y su consignación al momento de interponerlo.

Es de señalar que por mandato del mismo texto legal el contribuyente, podrá, condición por mas decir facultativa, estar asistido (a) de un profesional del derecho o de cualquier otro profesional afín al área tributaria, es decir, contador o administrador, no siendo esta una limitante para su interposición.

Sin embargo, es importante acotar que si bien es cierto los contadores y administradores son los profesionales que rigen gran parte de los procesos contables de una empresa, no son ellos los profesionales correspondientes para argumentar y señalar los supuestos de hecho y razones de derecho, a los fines de controvertir los supuestos establecidos por la Administración Tributaria y la Ley.

Es este contexto, es de señalar que la competencia corresponde solo a los profesionales del derecho, quienes en efecto pueden precisar con claridad e interpretar el verdadero sentido del legislador, no dejando de lado que ambos profesionales son indispensables en el ámbito tributario, y deben en lo concerniente cohesionarse a los fines de brindar la asesoría eficaz para el mejor desempeño y ejercicio del correspondiente recurso administrativo.

Uno de los elementos estructurales que trajo consigo el vigente Código Orgánico Tributario, fue la suspensión de los efectos del acto, que ha diferencia del Código Orgánico Tributario de 2001, procedía de pleno derecho una vez se interpusiera el recurso jerárquico. En tal sentido, se hace necesario e indispensable que el contribuyente al momento de interponer el recurso jerárquico solicite si así lo considera y tiene los elementos probatorios suficientes, la medida de suspensión de los efectos del acto, en aras de que el superior jerárquico una vez revisado tales requisitos proceda a declarar su procedencia.

Es de observar que en el presente articulado existe de groso modo un vacío legal, pues el legislador no estableció la posibilidad del contribuyente de poder apelar la decisión administrativa o resolución que niegue la suspensión de los efectos del acto, siendo la misma contraria al debido proceso y derecho a la defensa.

Es igualmente necesario acotar que el artículo antes descrito, indica expresamente que el contribuyente que interpone el recurso, podrá promover

las pruebas que considere necesarias, y evacuarlas en su oportunidad. Del mismo modo, enfatiza que el error en la calificación del recurso no es obstáculo para tramitar el mismo, siempre que de su contenido se deduzca su verdadero carácter, facultad ésta que otorga el legislador, dado la posibilidad de poder ser elaborado por un profesional a fin al área tributaria.

2.2.3 Lapso de interposición y Órgano

Luego de notificado el acto administrativo de contenido tributario, al día hábil siguiente, se comenzará a computar el lapso de veinticinco (25) días hábiles que tiene el contribuyente para interponer el recurso jerárquico, ante el mismo funcionario (a) o oficina que emitió el acto, o ante el funcionario (a), superior de aquel que suscribió el acto objeto de nulidad; en el primero de los casos, debe el funcionario receptor emitir el mismo a la oficina de su superior correspondiente, pero en ningún caso debe negarse a recibirlo.

Ahora bien, en aquellos casos en que el acto objeto de nulidad sea notificado al mismo contribuyente o responsable, el computo de los veinticinco (25) días hábiles comenzará a computarse al día siguiente conforme a lo establecido en el artículo 172 numeral 1 del Código Orgánico Tributario. No obstante, en aquellos casos en que el recurso fue notificado en persona adulta que habite o trabaje en el domicilio del contribuyente o responsable, dicha notificación surtirá efecto al quinto (05) día hábil siguiente, posterior a ello, comenzará a computarse el lapso de veinticinco (25) días hábiles, todo en cumplimiento con lo establecido en el artículo 174 del mismo Código.

Es de señalar que el recurso jerárquico deberá interponerse ante la autoridad u oficina que emitió el acto, y si esta no fuere la máxima autoridad jerárquica, podrá revocar el acto administrativo recurrible o modificarlo de oficio, en el caso que constate que existen errores en los cálculos y errores

materiales dentro de los tres (03) días hábiles siguientes computados a partir de la interposición del recurso. En caso de ser revocado se produce el término del procedimiento, en caso de modificación de oficio el procedimiento continuará su trámite por la parte modificada.

2.2.4 De la Suspensión de los efectos del acto administrativo

El legislador con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, modificó la suspensión de los efectos del acto, la cual en el Código derogado procedía de pleno derecho, tal y como se señaló anteriormente, es decir, su simple interposición suspendía los efectos del acto.

Ahora, el interesado o interesada podrá solicitar la suspensión de los efectos del acto administrativo objeto de recurso jerárquico, cuando de manera concurrente la ejecución del mismo, pudiera causarle graves perjuicios conforme a lo establecido en el artículo 257 del mismo texto legal.

Es de observar, que el legislador estableció en el mismo artículo que el solicitante se fundamentará en la apariencia de buen derecho, requisito ampliamente desarrollado en la doctrina y propia del proceso cautelar en sede jurisdiccional, de allí que la suspensión de los efectos del acto administrativo se constituye como medida cautelar nominada especialísima en sede administrativa.

ORTIZ, R. (2015). En lo referente a la apariencia de certeza o de credibilidad del derecho invocado por parte del sujeto que solicita la medida, o la probable existencia de un derecho del cual se pide la tutela en un proceso principal. Señala que la decisión del juez sobre dicha apariencia del derecho invocado no constituye un adelanto de opinión sobre el fondo, pues

no tiene valor de su certeza, sino una hipótesis que es perfectamente desvirtuable en el transcurso del proceso.⁴⁶

De lo antes expuesto se infiere, que la suspensión de los efectos del acto administrativo decretado por la administración tributaria, no necesariamente significa que le otorgará o dará la razón al recurrente, sino, que bajo la premisa de causar un futuro daño grave y no reparable, optará por suspender los efectos del mismo, mientras dure el proceso.

Dicha medida de suspensión de los efectos del acto administrativo, deberá realizarse junto con el escrito recursivo, y anexo a la misma deberá consignar toda y cada una de las pruebas en que fundamenta su pretensión, siendo deber ineludible de la administración tributaria pronunciarse sobre la suspensión de los efectos del acto dentro del lapso establecido para la admisión, es decir, dentro de los tres (03) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del mismo conforme a lo establecido en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario.

En aquellos casos en que el ente administrativo tributario, suspenda parcialmente los efectos del acto objeto de recurso, no impide que la administración tributaria realice los tramites administrativos tendientes al cobro de la porción no suspendida. Asimismo, cabe resaltar que como se señalo anteriormente el legislador no estableció medio alguno para ejercer derecho a la defensa contra la decisión administrativa o resolución que declare la no suspensión de los efectos del acto, y en aquellos casos en que no se resuelva el mismo dentro del lapso previsto para ello, se considerará denegado y quedará abierta la jurisdicción contencioso tributario, por la vía del silencio administrativo negativo.

⁴⁶ORTIZ, R. (2015). Las Medidas Cautelares en el Contencioso Tributario y su proyectada reforma legal Rafael [Revista en Línea] Fecha de consulta: 19 de noviembre de 2015. Disponible en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/120/rucv_2001_120_187-216.pdf, p.296.

Al respecto, es importante señalar que el propio legislador establecido en el último aparte del artículo 257 del Código Orgánico Tributario, la imposibilidad de que la administración tributaria pueda aplicar o acordar administrativamente la suspensión de los efectos de los actos administrativo con respecto a la sanción de clausura, lo cual conforme a lo estudiado precedentemente es contrario al principio de control universal de los actos, dado que imposibilita al administrado ejercer junto con el recurso jerárquico la solicitud de medida de suspensión de los efectos del acto, cercenando desde todo punto de vista el derecho a la defensa y al debido proceso.

2.2.5 De la Admisión

En cuanto a la admisión del recurso jerárquico como se señalo anteriormente, deberá el ente administrativo y tributario realizarla dentro de los tres (03) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del recurso jerárquico, es decir, el computo de dicho lapso se realizará vencido los veinticinco (25) días hábiles que tenía el contribuyente para interponer el mismo, y los cuales se contarán desde el primer (01) día hábil siguiente a la notificación del acto administrativo, o contados desde el quinto (05) día hábil siguiente, en aquellos casos en que fuese sido practicada en una persona distinta al contribuyente o responsable.

Ahora bien, en el caso en que la oficina que se recibió el recurso jerárquico, sea distinta o se encuentre distante a la oficina que debe admitir dicho recurso, el lapso de tres (03) días hábiles, comenzarán a computar al día hábil siguiente después de su recepción.

En este mismo orden, es pertinente señalar que el mismo artículo 259 del Código Orgánico Tributario, establece las causales de inadmisibilidad para el recurso jerárquico, las cuales son: a) La falta de cualidad o interés del recurrente; b) La caducidad del plazo para ejercer el recurso. c) La ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante

del recurrente, y d) La falta de asistencia o representación de abogado o de cualquier profesional afín al área tributaria.

En aquellos casos, en que la administración tributaria, considera que la interposición del recurso jerárquico se encuentra inmersa en unas de las causales de inadmisibilidad antes aludidas, y por ende declara su inadmisibilidad, el contribuyente puede interponer recurso contencioso tributario, ante el Tribunal Superior Contencioso Tributario competente, el cual versará y revisará la resolución de recurso jerárquico que declaró inadmisibile, y de considerar que era procedente su admisibilidad procederá a revisar el fondo del asunto.

Por el contrario, en los casos en que el recurso jerárquico se admita, se abrirá una pieza adicional correspondiente al expediente administrativo, dicho auto de admisión abrirá un lapso probatorio que será fijado dependiendo de la importancia y complejidad según el caso el cual no podrá ser menor de quince (15) días hábiles, que pudiese ser prorrogable por el mismo término. En lo que respecta al lapso de evacuación no será aperturado, salvo que la controversia versará sobre asuntos de mero derecho, o en aquellos casos en que el recurrente no haya aportado o promovido pruebas.

El artículo 260 del Código en comento establece que la decisión del recurso jerárquico debe ser emitida por la máxima autoridad de la Administración Tributaria, quien podrá delegarla a la unidad o unidades bajo su dependencia.

2.2.6 De la Decisión

El artículo 261 del Código Orgánico Tributario establece que la Administración Tributaria contará con un lapso de sesenta (60) días continuos para decidir el recurso jerárquico, contados a partir de la fecha de

culminación del lapso probatorio. En el caso de no abrirse a pruebas, el lapso para decidir, se computará, a partir del día siguiente de aquel que la Administración Tributaria incorporé al expediente administrativo el auto que no aperturó la causa a pruebas.

La decisión deberá estar contenida en una resolución motivada, en concordancia con el artículo 9 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, además de contener los requisitos que establece el artículo 18 del mismo texto legal. Indica el artículo 262 del Código Orgánico Tributario vigente que cumplido el lapso para decidir de sesenta (60) días hábiles, sin que la Administración Tributaria no hubiera decidido el recurso jerárquico, se entiende denegado el mismo, lo que se traduce en silencio administrativo negativo, que abre de pleno derecho el acceso a la vía jurisdiccional.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia con respecto al silencio administrativo negativo ha señalado lo siguiente:

El silencio administrativo representa un beneficio del particular, habilita al interesado para que acuda a la jurisdicción contencioso-administrativa, en lugar de esperar indefinidamente una respuesta expresa de la Administración.⁴⁷

Por su parte Meier H. (2004), explicó que la Ley establece la figura de silencio administrativo como garantía del interesado, ante la falta de actuación de la Administración para resolver en forma oportuna, expresa y motivada lo solicitado por el interesado.⁴⁸

Ahora bien, el artículo 262 del Código Orgánico Tributario, establece que el recurso jerárquico pueda interponerse subsidiariamente al recurso

⁴⁷ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 636 de fecha 15 de mayo del 2012. Fecha de la consulta 20 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/636-15512-2012-12-0345.HTML>

⁴⁸ MEIER, H. (2004). *El Procedimiento Administrativo Ordinario*. Caracas. Editorial Melvin C.A, p. 355.

contencioso tributario, caso en el cual la Administración Tributaria está en la obligación de enviarlo al Tribunal competente, cuando su decisión declare parcialmente con lugar o sin lugar el jerárquico, por cuanto, si el mismo es declararlo con lugar resulta inoficioso.

Es de aclarar que no puede la administración tributaria emitir resolución cuando vencido el lapso que establece el artículo 261 del Código Orgánico Tributario, hubiere omitido emitir pronunciamiento, y el contribuyente haya intentado el Recurso Contencioso Tributario. En estos casos es claro que el accionar del contribuyente es por vía del silencio administrativo negativo, por tal razón, el juez como conocedor del derecho, notificará a la administración tributaria sobre la interposición del recurso correspondiente, le comunicará sobre el contenido del artículo antes descrito, y solicitará el correspondiente expediente administrativo.

En aquellos casos, en los cuales el ente administrativo tributario no emite la correspondiente resolución de jerárquico, y el contribuyente no accede a la jurisdicción contencioso tributario dentro de los veinticinco (25) días hábiles siguientes, sino pasados los mismos, en estos casos el juez declarara inadmisibile el recurso contencioso tributario, por el mismo ser extemporáneo, y el recurrente deberá esperar que la administración tributaria emita su resolución, luego de la cual podrá acceder al tribunal competente, de igual forma procederá en aquellos casos en que vencido el lapso que tiene la administración para decidir el presente recurso, y el recurrente no realizase recurso alguno ante la instancia judicial competente.

En resumen al procedimiento de recurso jerárquico precedentemente expuesto, como aporte a la presente investigación se observa, que en la sanción de clausura el mismo no surte mayor eficacia, dado que la misma ley excluye de manera textual al superior jerárquico de suspender los efectos del acto administrativo relacionado con la clausura, de tal modo resultaría

inoficioso, e ineficaz que los contribuyentes accedieran por este medio para hacer frente o solicitar la suspensión, y levantamiento de dicho cierre, pues conforme a lo planteado, se concluye que no es el medio idóneo para ello.

2.3 Corrección de errores materiales

El Código Orgánico Tributario en el artículo 251 establece que la Administración Tributaria podrá en cualquier tiempo corregir de oficio o a solicitud de la parte interesada errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la configuración de sus actos, así pues, es claro que los errores materiales suelen suceder, dado que son una equivocación numérica o gramatical contenida en los actos administrativos, que en su mayoría se corrigen con la emisión de un nuevo acto.

Sin embargo, no está establecido un procedimiento particular para tramitar el mismo, pero en todo caso supone la anulación del acto administrativo que se encuentra inmerso en el error material o de cálculo, y el acto que sustituye en su íntegro debe contener expresamente el error que se cometió para posteriormente subsanar el mismo. De modo que, la corrección de errores materiales o de cálculo, no significa el cambio o modificación de la motivación y argumentación jurídica que realizó el ente administrativo para decidir y emitir el acto administrativo.

Así pues, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos señala que la administración puede en cualquier tiempo corregir errores materiales o de cálculo, facultad por demás decir prevista en los artículos 81 al 84 del mismo texto legal.

El artículo 83 de la Ley antes señalada indica que la Administración podrá en cualquier momento, de oficio o a solicitud de particulares reconocer la nulidad absoluta de los actos dictados por ella. También los actos administrativos pueden ser revocados de oficio en cualquier momento, total o

parcialmente por la autoridad que los dicte o por su superior jerárquico, a menos que se trate de actos que originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular tal como lo señala el artículo 82 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Ahora bien, es importante traer a colación criterio expuesto por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con respecto a la potestad de autotutela administrativa, y la revisión de los actos administrativos, la cual es del siguiente tenor:

...La potestad de autotutela administrativa efectivamente involucra, en lo que se refiere a la revisión de actos administrativos, tres elementos adicionales como son la potestad confirmatoria, cuando la Administración reitera el contenido del acto previo; la potestad convalidatoria, que comprende aquellos supuestos en que el ente u órgano subsana vicios de nulidad relativa; la potestad revocatoria, la cual obedece a que la Administración puede extinguir el acto administrativo cuando constate vicios que lo revistan de nulidad absoluta, o cuando por razones de mérito o conveniencia de la Administración o por interés público necesiten dejar sin efecto el acto revisado. El ejercicio de estas potestades supone la emisión de un nuevo acto que deje sin efecto el anterior y que pase a ocupar su lugar en condición igualmente definitiva, para lo que, estima la Sala, resulta necesaria la apertura de un procedimiento administrativo que garantice la participación del interesado. La potestad revocatoria tiene por limitante -tal como lo ha delineado la jurisprudencia en materia contencioso administrativa- la imposibilidad de extinguir un acto que haya otorgado derechos subjetivos, salvo que el mismo adolezca de vicios que lo invistan de nulidad absoluta, pues en este caso mal puede sostenerse que un acto nulo de nulidad absoluta, sea, a la vez, declarativo de derechos (véase sentencias de la Sala Político Administrativa de este Supremo Tribunal, números 00/1460 y 00/1793).

Como se mencionara, el ejercicio de la potestad revisora conlleva el inicio de un procedimiento administrativo, el cual, luego de sustanciado, culmina con la decisión definitiva por parte de la Administración, la cual puede convalidar, confirmar o revocar el acto; pero solamente el proveimiento administrativo con carácter definitivo puede cumplir con los efectos de la potestad revocatoria,

*por lo que los demás actos que sustancien el procedimiento de primer grado no pueden tener tal carácter...*⁴⁹

Con respecto a la facultad que posee la Administración de corregir errores de cálculo o materiales la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha indicado:

“Esta potestad de la que ha podido valerse en aquella oportunidad, es la de rectificación, contenida en el artículo 84 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, según la cual, podrá en cualquier tiempo corregir errores materiales o de cálculo en los que hubiere incurrido. Ésta tiene por objeto la preservación de aquellos actos administrativos que se encuentren afectados de irregularidades leves que no acarreen su nulidad absoluta y que pueden ser subsanados permitiendo la conservación del acto administrativo y, con ella, la consecución del fin público que como acto está destinado a alcanzar”.⁵⁰

De igual forma, la misma Sala ha sostenido con relación a la potestad rectificadora de la Administración que:

“Cabe destacar, además, que, en el presente caso, la potestad utilizada por la Administración fue la contenida en el artículo 84 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (...). Esta facultad, si bien forma parte de la potestad de autotutela de la Administración, se distingue de la potestad convalidatoria, de la potestad revocatoria y de la potestad de anulación, previstas igualmente en el Capítulo I del título IV, de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, “De la Revisión de Oficio” pero en los artículos 81, 82 y 83, respectivamente, en los cuales se establece para cada caso, las formas y el alcance de las distintas facultades que en ellos se contemplan. Así, a través de la potestad de rectificación, no se revoca ni anula el acto, sino que simplemente se adecua el mismo a la voluntad concreta de la

⁴⁹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 360 de fecha 24 de marzo de 2011. Fecha de la consulta: 22 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/%20360-24311-2011-10-0963.HTML>

⁵⁰ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 06416 de fecha 01 de diciembre de 2005. Fecha de la consulta: 23 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/06416-011205-2000-0002.HTM>

Administración, al corregirse los errores materiales en que hubiere incurrido ésta en su configuración”.⁵¹

De más reciente data la Corte Segunda de lo Contencioso Administrativo de nuestro país, reitero el criterio sentado por la Sala Político Administrativa antes aludido, y expuso:

Así, las cosas, considera necesario esta Corte efectuar el siguiente análisis:

El Título IV denominado “De la Revisión de los Actos en Vía Administrativa” de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos recoge el Capítulo I “De la Revisión de Oficio”, contenido a su vez del artículo 84 el cual establece: “La administración podrá en cualquier tiempo corregir errores materiales o de cálculo en que hubiere incurrido en la configuración de los actos administrativos”

Con base en este artículo, la doctrina y la jurisprudencia han desarrollado el tema de la revisión de oficio de los actos administrativos, haciéndose referencia a varias figuras jurídicas que puede utilizar la Administración para efectuar dicha revisión, estas son: la convalidación, la declaratoria de la nulidad absoluta de los actos administrativos, la revocación y la corrección de errores materiales o de cálculo.

Esta última, al igual que las otras, puede ejercerse en cualquier momento y está concebida por el legislador para corregir errores de la Administración, producidos por inadvertencias, descuidos u otros actos carentes de intencionalidad. El objetivo esencial de esta facultad es el de permitir que se eliminen los errores de transcripción o de operaciones aritméticas en una forma muy simple, que no prevé solemnidad ni límite temporal alguno.

La imprescriptibilidad de esta facultad conferida a la Administración, esto es, de la posibilidad de su ejercicio en cualquier tiempo fue diseñada por el legislador, con la finalidad de lograr la eliminación del error burdo o grosero, revelador de que se trató de una actuación material y no volitiva.

Esta facultad rectificadora, contemplada en el artículo 84 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, no debe confundirse con la revocatoria consagrada en el artículo 82 eiusdem, la cual

⁵¹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00762 de fecha 01 de julio de 2004. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/00762-010704-2002-0995.HTM>

está limitada al hecho de que el acto administrativo no haya originado derechos subjetivos o intereses legítimos, personal y directo para un particular.

De la jurisprudencia antes indicada, se desprende que en efecto el presente recurso de corrección de errores materiales y de cálculo, que puede realizar la administración de oficio o a solicitud de parte interesada, forma parte de la potestad de autotutela administrativa con la cual cuenta la administración, para dentro de su mismo procedimiento pueda corregir sus propios actos, a los fines de evitar que posteriormente el administrado haciendo uso de los recursos respectivos, bien sea en sede administrativa o judicial proceda a solicitar su anulabilidad o nulidad absoluta.

En el tema bajo estudio, dicho recurso administrativo pudiese ser procedente en la sanción de clausura, siempre y cuando haya un error de cálculo o material en el cómputo de los días de cierre, donde la administración tributaria tiene el deber y la obligatoriedad de realizar dicha corrección a solicitud de parte interesada o de oficio, de forma inmediata dada la gravedad o el perjuicio no reparable que le pueda causar al contribuyente.

2.4 Recurso de revisión

En cuanto al recurso de revisión, es de señalar que el mismo se encuentra contemplado en el artículo 263 del Código Orgánico Tributario, que conceptualiza su procedencia contra actos administrativos firmes y que deberá intentarse ante los funcionarios competentes para conocer el recurso jerárquico, en los siguientes casos en los siguientes casos:

- a) Cuando hubiere aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles para el momento de su tramitación.

- b) Cuando en la resolución hubieren influido en forma decisiva documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial firme.
- c) Cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta, y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial firme.

El Tribunal Supremo de Justicia en su Sala Político Administrativa, con respecto al recurso de revisión señaló:

Visto lo anterior, esta Sala observa lo siguiente:

El recurso de revisión es un recurso extraordinario que procede contra actos firmes, es decir, contra los cuales no cabe ya el recurso jerárquico por haberse vencido el lapso para su ejercicio, o bien por haber sido decidido este último.

Asimismo, ese carácter extraordinario deviene por el hecho de que el mismo tiene lugar por los motivos taxativos establecidos por nuestro legislador en el artículo 256 del vigente Código Orgánico Tributario, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 256: El recurso de revisión contra actos administrativos firmes podrá intentarse ante los funcionarios competentes para conocer del recurso jerárquico en los siguientes casos:

1. Cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponible para la época de la tramitación del expediente.
2. Cuando en la resolución hubiere influido en forma decisiva documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme.
3. Cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta, y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial definitivamente firme”.

De manera que conforme a la transcripción que antecede, el recurso de revisión sólo tiene lugar por las circunstancias que al efecto fueron previstas en el citado artículo supra identificado.⁵²

⁵² Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia Nro 1000, de fecha 18 de septiembre de 2008. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/01000-18908-2008-2008-0166.HTML>

De lo antes expuesto se infiere que el recurso de revisión, es un recurso extraordinario que procede contra actos firmes, es decir, aquellos contra los cuales no se puede realizar recurso alguno, enfatizando la propia sala que su carácter extraordinario deviene por el hecho de que el mismo tiene lugar por los motivos taxativos establecidos en el Código específicamente en el artículo 256 del Código Orgánico Tributario 2001, y que se mantienen idénticos en el Código Orgánico Tributario vigente en su artículo 263.

Por consiguiente, es un medio de defensa con el cual cuenta el administrado para hacer frente a la administración siempre y cuando este incurso en los supuestos establecidos en el artículo antes expuesto.

LARES, E. (1988), con referencia al recurso de revisión expresa:

...el recurso debe interponerse dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha de la sentencia declarada en los términos que establece el artículo 264 del Código Orgánico Tributario. Y que una vez interpuesto debe ser decidido dentro de los treinta (30) días siguientes a su presentación. Debe hacerse ante los funcionarios competentes, dicho funcionario competente para realizar la revisión tiene la potestad de revocar o modificar el acto impugnado o convalidarlo si se trata de un vicio subsanable.⁵³

De lo anterior se observa, que dicho recurso procede dentro de los tres (03) meses siguientes a la fecha de la sentencia a que se refieren los numerales 2 y 3 del artículo 263 del Código Orgánico Tributario, o de haberse tenido noticia de la existencia de las pruebas a que se refiere el numeral 1 del mismo artículo de conformidad con lo establecido en el artículo 264 del mismo texto legal.

Por su parte el artículo 265 de Código Orgánico Tributario vigente establece que el recurso de revisión será decidido dentro de los treinta (30)

⁵³ LARES, E (1998). *Manual de Derecho Administrativo*. Caracas. Séptima Edición, p.688.

días siguientes a la fecha de su presentación, es de señalar que la jurisprudencia antes indicada señala igualmente que contra la decisión que resuelva el recurso de revisión, se podrá interponer recurso contencioso tributario, en tal sentido expreso:

...Referente a la posibilidad de impugnar mediante el recurso contencioso tributario la decisión que resolvió el recurso de revisión, se observa que el artículo 256 del vigente Código Orgánico Tributario obvia la posibilidad de que la Resolución que decide esta vía de impugnación, pueda ser objeto de este recurso jurisdiccional. Omisión que también se evidencia del contenido del artículo 259 eiusdem, referente a las causales de procedencia del mencionado recurso contencioso tributario...

...Si bien las disposiciones normativas anteriormente transcritas no disponen expresamente la posibilidad de poder impugnar la Resolución que resuelve un recurso de revisión a través del recurso contencioso tributario, lo cierto es que ello no necesariamente implica la negación de esa acción jurisdiccional respecto de aquellas decisiones dictadas por la Administración Tributaria con ocasión de un recurso de revisión, máxime cuando la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 26 contempla el principio fundamental de tutela judicial efectiva, que lleva implícito la garantía de acceso a la justicia; y más aún cuando el mencionado acto administrativo produce una afectación a la esfera jurídica subjetiva de la contribuyente Diseños Beatriz, C.A., siendo esta una condición fundamental para que nazca el derecho de acción, a objeto de solicitar la prestación de la función jurisdiccional, precisamente por el gravamen que origina la decisión contenida en la Resolución que resuelve el recurso de revisión.

Conforme a lo anterior, ha sido sostenido por esta Sala en sentencia N° 00403 de fecha 20 de marzo de 2001, lo siguiente:

“...El Recurso Contencioso Tributario sólo procede contra los actos definitivos que: Comprueben el acaecimiento del hecho generador del tributo y cuantifiquen la deuda tributaria; impongan sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios; **afecten en cualquier forma los derechos de los Administrados**; o, nieguen o limiten el derecho al reintegro o repetición de pago del tributo, intereses, sanciones y otros recargos...” (Desatacado de la Sala).

De manera que sí es viable la impugnación de las decisiones que resuelven un recurso de revisión a través de un

recurso contencioso tributario, no porque con el mismo se agotó la vía administrativa, tal como lo indicó el apoderado judicial de la contribuyente, toda vez que no es obligatorio a los fines de su ejercicio, pues sólo tiene lugar por las causas taxativamente expuestas en el precitado artículo 256 del vigente Código Orgánico Tributario, sino precisamente por la afectación que pudiera entrañar sobre la esfera jurídica de los administrados, y así lo ha entendido esta Alzada en sentencia N° 00684 de fecha 16 de mayo de 2002, caso: José Aurelio Contreras Escalante, cuando procedió a conocer un recurso de nulidad contra una Resolución que decidió un recurso de revisión.

Así, al haberse declarado sin lugar el recurso de revisión interpuesto por la contribuyente Diseños Beatriz, C.A., resultaba factible su impugnación mediante el recurso contencioso tributario, a razón de lo adversa que resultó la decisión con relación a la pretensión de la citada sociedad mercantil. Así se declara...⁵⁴

Del mismo modo, y bajo interpretación en contrario, es importante señalar que si vencido el lapso de treinta (30) días siguientes a la fecha de su presentación, sin que el ente administrativo tributario allá emitido la correspondiente resolución, se considera denegado el mismo, y por ende se apertura igualmente la vía jurisdiccional para interponer el respectivo recurso contencioso tributario dentro de los veinticinco (25) días de despacho siguientes.

⁵⁴ LARES, E (1998). *Manual de Derecho Administrativo*. Caracas. Séptima Edición, p.688.

CAPITULO III

MEDIOS DE IMPUGNACIÓN DE LA SANCIÓN DE CLAUSURA EN SEDE JURISDICCIONAL

Entre los medios de defensa establecidos por el Código Orgánico Tributario de 2014, se encuentran los recursos judiciales ante los Tribunales Superiores Contenciosos Tributarios regionales, que existen en el país, contra aquellos actos administrativos emanados de las distintas administraciones tributarias, que en ninguno de los supuestos ameritan el agotamiento de la vía administrativa, con la particularidad como se expuso en el capítulo anterior, de que el recurso jerárquico (recurso administrativo), se pueda interponer subsidiariamente con el recurso contencioso tributario (recurso judicial), lo que supone que el mismo al ser declarado sin lugar, o parcialmente con lugar, obligatoriamente es remitido al Tribunal competente para que emita su pronunciamiento, que en todo caso es revisar si el superior jerárquico resolvió ajustado a derecho todos y cada uno de los alegatos expuestos en el recurso jerárquico, salvo que en sede jurisdiccional una vez se le notifique del mismo, el contribuyente opte por reformar el recurso contencioso tributario antes de su admisión.

3.1 Recurso Contencioso Tributario

3.1.1 Acto Administrativo objeto de nulidad

MONTELL, F. (2007) define el recurso contencioso tributario como una acción que se intenta para impugnar los actos de la administración fiscal por

violación –entre otros- de los principios de legalidad y no confiscatoriedad garantizados por la Constitución. ⁵⁵

BADELL, R. (2005) señala que es un medio de impugnación de actos administrativos de efectos particulares dictados por la Administración Tributaria. ⁵⁶

Es de entender que el Recurso Contencioso Tributario, es el recurso de nulidad por excelencia de la jurisdicción contenciosa tributario, pues, el mismo es interpuesto por el contribuyente con el fin de que el juez declare la nulidad del acto administrativo que causa un daño o menoscaba sus derechos, bien sea por que en sede administrativa no procedió su revocatoria, modificación, corrección o nulidad, y fue declarado sin lugar, o parcialmente con lugar los recursos previos.

También es procedente, en aquellos casos en los cuales el recurrente decide acceder a la vía jurisdiccional pues, no esta obligado a agotar la vía administrativa; o por que el ente administrativo no decidió dentro del lapso previsto para ello y por consiguiente se consideró denegado el mismo, y acudió a este medio por la vía del silencio administrativo negativo.

Asimismo, el presente recurso contencioso tributario procede contra los actos administrativos de efectos particulares, sin la necesidad de ejercer el recurso jerárquico. No obstante, podrá ser ejercido contra actos administrativos de efectos particulares que hayan sido recurrido en sede administrativa con la interposición del respectivo recurso jerárquico, y éste no haya emitido pronunciamiento alguno, produciéndose así silencio administrativo negativo. Igualmente, el recurso contencioso tributario procede

⁵⁵ MONTELL, F. (2007) El Control del Contencioso Administrativo, Consideraciones de la jurisprudencia. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas N° 128*. Caracas. Edición Homenaje, p 264.

⁵⁶ BADELL R. (2005) *Procedimientos judiciales previstos en el Código Orgánico Tributario. Especial referencia al Recurso Contencioso Tributario*. Revista de Derecho Nro. 19. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2005, p. 238.

contra las resoluciones que denieguen parcial o totalmente el recurso jerárquico.

El recurso contencioso tributario, puede interponerse subsidiariamente al recurso jerárquico en el mismo escrito presentado en sede administrativa, y que opera contra aquellas resoluciones originadas del procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones y exija el pago de tributos. La Resolución de Imposición de Sanción producto del incumplimiento de deberes formales o deberes de los agentes de retención y percepción en el procedimiento de verificación. La Resolución Culminatoria de Sumario Administrativo, que se originan en el procedimiento de determinación y fiscalización. Así como el acta de reparo en los casos en que las objeciones que versen sobre ella sean de mero derecho, tal como lo establece el artículo 198 del Código Orgánico Tributario.

También es recurrible la decisión que fuere parcial o totalmente desfavorable emitida por la Administración Tributaria, a razón de la solicitud del contribuyente o responsable solidario. Como también en aquellos casos en contra de la decisión que acuerda o niega la recuperación de tributos.

Por otro lado, el mencionado recurso procede contra las decisiones emitidas por las administraciones tributarias, previa oposición realizada por el contribuyente, unas de las novedades interpuestas en el Código Orgánico Tributario vigente. Además, este recurso judicial podrá ser accionado contra la decisión de la oposición interpuesta por el contribuyente en los procedimientos de medidas cautelares conforme a lo establecido en el artículo 303 del mismo Código.

Es importante, no pasar por alto que los actos que son objeto de impugnación mediante el presente recurso contencioso tributario, son aquellos actos definitivos y no de trámite, en tal sentido la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado:

...De manera que, pese a la universalidad del control contencioso tributario respecto de los actos y actividades realizados por la Administración Fiscal, expresamente reconocido en la normativa rectora del procedimiento impositivo y del contencioso fiscal, el recurso contencioso tributario sólo procede contra los actos definitivos que: comprueben el acaecimiento del hecho generador del tributo y cuantifiquen la deuda tributaria; impongan las sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios; afecten en cualquier forma los derechos de los administrados; nieguen o limiten el derecho al reintegro o repetición de pago del tributo, o, impongan intereses, sanciones y otros recargo.⁵⁷

De lo antes expuesto se colige, que solo deben ser recurridos aquellos actos administrativos que cuantifiquen la deuda tributaria, que comprueben el acaecimiento de un hecho generador denominado supuesto de hecho, que imponga sanciones, y que trastoque la esfera jurídica de los administrados, en otras palabras, sus derechos, o que en algunos casos nieguen, limiten su actuar, o apliquen sanciones o multas e intereses, estando así la sanción de clausura dentro de esta gama de supuestos.

Hay que hacer notar que si bien es cierto, los actos de tramites no son recurribles, existen excepciones dentro del procedimiento tributario, como es el caso de las actas de intimación de cobro ejecutivo que en algunos casos determinan nuevas cantidades y/o modifican los actos administrativos originarios, hechos estos que lesionan los derechos de los administrados y que aún no siendo definitivos menoscaban los derechos e intereses de los contribuyentes o responsables.⁵⁸

3.1.2 De la Interposición

⁵⁷ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00523 de fecha 25 de mayo del 2004. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00523-250504-2000-1249.HTM>

⁵⁸ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00528 de fecha 29 de abril del 2009. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00528-29409-2009-2008-0708.HTML>

El recurso deberá ser presentado mediante escrito en el cual el contribuyente o responsable solidario, expresará las razones de hecho y derecho en que se fundamenta, señala el legislador que deberá reunir los requisitos que establece el artículo 340 del Código de Procedimiento Civil, y debe necesariamente estar acompañado del acto administrativo recurrido. Salvo aquel caso en que haya operado el silencio administrativo negativo, en el cual deberá consignar la prueba de haber presentado el recurso jerárquico, o cualquier otro recurso, petición o reclamación ante el ente administrativo tributario correspondiente.

3.1.3 Lapso y órgano ante el cual se interpone

Conforme a lo establecido en el artículo 268 del Código Orgánico Tributario, el contribuyente o responsable solidario, tiene un lapso de veinticinco (25) días hábiles para interponer el recurso contencioso tributario, computados a partir del día siguiente luego de la notificación del acto administrativo objeto de nulidad, recordando tal como antes se explicó que el lapso va depender de la persona a quien se le practique la notificación, por cuanto si se trata de una persona distinta a la del sujeto pasivo o responsable solidario, la notificación surtirá efectos al quinto (05) día hábil siguiente, siguiendo lo tipificado en el artículo 172 y 174 del mismo texto legal.

De igual forma, el Código Orgánico Tributario en su artículo 268 se refiere a días hábiles para la interposición del recurso y no de despacho, por lo cual la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, emitió pronunciamiento al respecto y señaló:

De los fallos *supra* citados puede deducirse una doctrina judicial bastante homogénea para la cuestión en estudio, que se resume en los siguientes puntos:

1.- Que el lapso para interponer el recurso contencioso es de naturaleza procesal y, por tanto, debe computarse según los días hábiles transcurridos ante el órgano que deba conocer del asunto en vía judicial.

2.- Que casi todos los lapsos procesales fijados en el Código Orgánico Tributario, se computan por días hábiles, como el lapso para interponer el recurso contencioso tributario; el lapso para apelar del auto de admisión; el lapso para promover y evacuar pruebas y el lapso para apelar de la sentencia definitiva.

3.- Que el día hábil es aquel en el cual el Tribunal acuerde dar despacho, no siendo computables aquellos en los cuales el Juez decide no despachar, ni los sábados, ni los domingos, ni el Jueves y Viernes Santos, ni los declarados días de fiesta por la Ley de Fiestas Nacionales, ni los declarados no laborables por otras leyes; y

4.- Que de conformidad con el artículo 5º del Decreto 1.750 de fecha 16 de diciembre de 1982 (Gaceta Oficial N° 32630 del 23 de diciembre del mismo año), el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario es el distribuidor de las causas tributarias, razón por la cual el cómputo debe hacerse por los días hábiles transcurridos en dicho órgano.

En torno al punto último citado, es oportuno destacar la posición adoptada por el legislador en el Código Orgánico Tributario de 1982, al consagrar el principio de la tutela jurisdiccional plena, privativa del Poder Judicial, desde el inicio del proceso con la interposición del recurso y el cómputo del lapso de caducidad, de acuerdo con el calendario judicial de los días hábiles transcurridos en el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, distribuidor único de las causas tributarias por disposición expresa del citado artículo 5º del Decreto N° 1750 de fecha 16/12/82.

Respecto al criterio asumido por el tribunal de la causa, de interpretar que el cómputo del lapso para interponer el recurso contencioso tributario debe hacerse por los días hábiles transcurridos en la Administración, es decir, como si se tratara de un lapso extraprocesal, puede deducirse que viene, quizás, del régimen de impugnación de los actos administrativos en materia de impuesto sobre la renta; el cual existía antes de la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario, cuando la Administración, por disposición de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Capítulo II-Del Recurso Contencioso Fiscal), tenía la facultad de examinar si la acción impugnatoria cumplía con los presupuestos que condicionaban su ejercicio, por lo que podía rechazar *in limine* el recurso, es decir, emitía un juicio sobre su admisibilidad.

Sin embargo, la evolución normativa de la legislación tributaria tal y como está contenida en el Código Orgánico Tributario, conduce a la consagración del principio de la tutela jurisdiccional de los actos de la Administración Tributaria, regulada por el principio de la igualdad de las partes y obliga definitivamente a apartarse del criterio de que se trata de un lapso extraprocesal y, en consecuencia, concluir que el cómputo del lapso de interposición del recurso contencioso tributario, se hace por los días hábiles del Tribunal Distribuidor.⁵⁹

Del criterio antes expuesto, se entiende que el lapso de interposición del presente recurso, es por días de despacho y no por días hábiles de la administración, por tratarse de lapsos procesales tal como se desprende del procedimiento que rige el recurso contencioso tributario en sus artículos 266 al 280 del Código Orgánico Tributario, en los cuales los lapsos se computan por días de despacho, conforme a la tablilla del tribunal correspondiente.

En aquellos casos en que el recurso fue ejercido de forma subsidiaria por el contribuyente, el lapso se computa por días hábiles de la administración y que una vez el jerarca emita la resolución del jerárquico, éste enviará el respectivo expediente al Tribunal Superior Contencioso Tributario competente, a los fines de que se pronuncie sobre el recurso contencioso tributario, que en todo caso es la revisión de la decisión del recurso jerárquico, salvo que el contribuyente dentro del lapso previsto para ello, acceda al tribunal y reforme el escrito recursivo.

Sin embargo, en aquellos casos donde el superior jerárquico no resuelve en el lapso de los sesenta (60) días hábiles, que establece el

⁵⁹Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa N° 00604 de fecha 16 de abril del 2002. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Abril/00604-160402-15525.htm>

legislador, se configura el silencio administrativo negativo⁶⁰, pues se considera denegado el recurso jerárquico, por ende se abre de pleno derecho el lapso de veinticinco (25) días de despacho para acceder a la jurisdicción contencioso tributario y presentar el mismo. De pasarse el mencionado lapso si que el contribuyente interponga ante el tribunal correspondiente el presente recurso, se considera que el mismo esperara a la decisión administrativa, pues, de acceder fuera de este lapso ante señalado el tribunal declarara inadmisibile el recurso por extemporáneo.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia con respecto a la interposición que deviene de la garantía que representa el silencio administrativo expuso:

Así pues, cuando el administrado ha ejercido el recurso administrativo de reconsideración y ha vencido el lapso que tiene el órgano administrativo que dictó el acto impugnado, sin que dicho órgano se hubiese pronunciado nuevamente, se entiende que lo ha negado y por tanto ha confirmado el acto recurrido, pudiendo así el afectado interponer -en aplicación de lo dispuesto en la norma antes transcrita- el correspondiente recurso administrativo, como lo sería el jerárquico. También puede darse el supuesto del silencio respecto al recurso jerárquico ejercido, y en este caso, la denegación entendida por el plazo del lapso legal para decidir dicho recurso cobra mayor importancia, al abrirle al afectado el acceso a la vía contencioso-administrativa para que los órganos jurisdiccionales competentes se pronuncie sobre el asunto.⁶¹

En cuanto al órgano ante el cual se puede interponer el Recurso, establece el legislador en el artículo 269 del Código Orgánico Tributario, la posibilidad de realizarlo de las siguientes tres (03) formas; **1.** Ante el Tribunal Superior Contencioso Tributario. **2.** Algún Tribunal con competencia territorial del domicilio del contribuyente. Este último, deberá remitirlo dentro de los

⁶⁰ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 454, de fecha 04 de abril de 2001. Fecha de consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/454-040401-01-0271.HTM>

⁶¹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 654 de fecha 30 de junio del 2000. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/654-300600-00-0899.HTM>

cinco (5) días siguientes de la presentación del recurso. Y **3.** Ante la oficina de la Administración Tributaria que haya emitido el acto administrativo recurrido.

3.1.4 De la suspensión de los efectos del acto

El artículo 270 del Código Orgánico Tributario, señala expresamente que la interposición del recurso contencioso tributario, no suspende los efectos del acto, sin embargo, indica el mismo legislador que la parte recurrente podrá solicitar al Tribunal que lo acuerde total o parcialmente, demostrando que la ejecución del mismo pudiese causar graves perjuicios al interesado, o si esta se fundamentare en la apariencia de buen derecho.

Esta medida cautelar se solicitará en el mismo escrito del recurso contencioso tributario, y la decisión del tribunal que declare su procedencia o niegue la misma, es objeto de apelación y deberá ser oída en un (01) solo efecto devolutivo. En el caso que el Tribunal Contencioso Tributario, decreta parcialmente la suspensión de los efectos del acto, no significa, que la Administración Tributaria, no pueda exigir el pago de la porción no suspendida.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con respecto a la potestad cautelar y la forma de ejercerla por parte del juez superior contencioso tributario ha señalado lo siguiente:

...Pudo observar esta Sala que la finalidad perseguida por la accionante con la acción de amparo cautelar ejercida, tiene como fundamento suspender la ejecución del acto, vale decir, que la Administración Aduanera y Tributaria no pueda exigir el cumplimiento del acto emanado de ella; en este sentido, debe precisarse que tal petición de inadmisibilidad formulada por la accionada, pudo haber sido declarada procedente bajo la vigencia del derogado Código Orgánico Tributario de 1994, que consagraba en su artículo 189, la suspensión ope legis de los efectos del acto recurrido con la interposición del recurso contencioso tributario, en cuyo caso bastaba a los contribuyentes ejercer dicho recurso para

enervar la ejecución inminente del acto; sin embargo, tal disposición normativa fue eliminada por el legislador al promulgar el vigente Código Orgánico Tributario (2001), el cual no establece dicho efecto suspensivo para el caso del ejercicio del recurso contencioso tributario.

Conforme con lo anterior y tal como fue decidido por el juez a quo, no bastaba a la sociedad mercantil accionante ejercer la vía ordinaria del recurso contencioso tributario para lograr la suspensión del acto sino que, según la gravedad de la lesión invocada, debía ésta optar por la vía del amparo cautelar, las medidas cautelares innominadas o bien por ambas en forma subsidiaria, tal como lo hizo en el caso de autos; por tales motivos, debe esta alzada concluir en que el pronunciamiento del Tribunal de la causa sobre dicho particular estuvo en todo momento apegado a derecho. Así se declara. (Resaltado propio)⁶²

En tal sentido, el recurrente al interponer el recurso contencioso tributario, deberá solicitar la medida cautelar de suspensión de los efectos del acto, demostrando la gravedad que le puede causar la ejecución del acto, además de probar el buen derecho, requisitos ampliamente desarrollados por la doctrina procesal civil.

3.1. 5 Cuando los contribuyentes se encuentran a derecho

Los contribuyentes estarán a derecho, desde la fecha de interposición del Recurso Contencioso Tributario ante el Tribunal Superior Competente, sin embargo, aquellos contribuyentes que accionan el recurso bajo estudio en forma subsidiaria, estarán a derecho desde el momento en que el tribunal se lo notifique, en su domicilio o lugar donde ejerce su industria y comercio. En aquellos casos en los cuales no pueda ser notificado el recurrente personalmente, la representación fiscal de la administración tributaria solicitará que se realice la notificación mediante cartel, el cual se fijara en la puerta del Tribunal conforme a lo establecido en el artículo 271 del Código

⁶² Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional Sentencia N° 1040 de fecha 17 de julio del 2012. Fecha de la consulta: 25 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1040-17712-2012-10-1186.HTML>

Orgánico Tributario, otorgándosele un lapso de diez (10) días de despacho para que el recurrente este a derecho.

En aquellos casos en los cuales el recurso se interponga ante el tribunal competente, deberá obligatoriamente notificar a la Administración Tributaria, indicándole el nombre del sujeto pasivo y el acto administrativo objeto de impugnación y solicitará que se remita el correspondiente expediente administrativo, a los fines de revisar el procedimiento realizado en la fase administrativa previa, que culminó con el acto administrativo definitivo que es objeto de impugnación.

3.1.6 Cuándo procede la Perención de la Instancia

El Código Orgánico Tributario establece en su artículo 272, la perención de la instancia, al igual que lo señala el Código de Procedimiento Civil, en este caso la instancia se extingue con el transcurso de un (01) año, sin que la parte recurrente haya impulsado o ejecutado ningún acto del procedimiento.

Es claro señalar que en el presente caso la perención de la instancia, trae consigo una consecuencia fatal para el recurrente, dado que de declararse la perención de la instancia hace que el acto quede firme, y no pueda nuevamente a interponerse el recurso contencioso tributario, a diferencia del proceso civil ordinario, donde la norma señala que podrá el demandante intentar la misma dentro de lo noventa (90) días siguientes.

3.1.7 De la Admisión del Recurso Contencioso Tributario

Con referencia a la admisión del Recurso Contencioso Tributario, es necesario señalar que el Juez procederá a verificar al quinto (5to) día de despacho siguiente luego de que conste en autos la última de las notificaciones de ley, si el recurso no se encuentra inmerso en las causales

de inadmisibilidad que establece el artículo 273 del Código Orgánico Tributario.

La primera esta referida a la caducidad del plazo para ejercer el recurso. En está, el Tribunal constatará la fecha de la notificación del acto administrativo objeto de nulidad, para computar el lapso de veinticinco (25) días de despacho, y así ratificar que el contribuyente acciono dentro del lapso previsto en para ello, ya explicado con anterioridad. En aquellos casos en los cuales se accedió al recurso vía silencio administrativo negativo, deberá computarse el lapso de sesenta (60) días hábiles, con los cuales contaba el ente administrativo para emitir su pronunciamiento.

La segunda causal de inadmisibilidad establecida por el legislador esta referida a la falta de cualidad o interés del recurrente, en estos casos compete al Tribunal examinar si el contribuyente tiene y manifiesta el interés que tiene en la interposición del recurso, el cual se desprende del documento constitutivo o acta de asamblea, donde se constata el carácter con el cual actúa.

Finalmente, la tercera causal esta relacionada con la ilegitimidad de la persona que se presenta como apoderado o representada de la contribuyente que recurre, bien sea por que no tiene la capacidad suficiente para comparecer en juicio o por no tener la representación que se atribuye, o que el mismo fue otorgado en forma legal o sea insuficiente.

En este caso, el Tribunal examinará los documentos correspondientes a los fines de verificar si la persona que interpone el referido recurso tiene u ostenta la representación que se atribuye, en los casos de abogados que actúa como apoderados, deberá consignar original del documento poder otorgado por el contribuyente o responsable solidario.

Ahora bien, una vez el juez del Tribunal Superior Contencioso Tributario del domicilio del recurrente revise las causales de inadmisibilidad y considere que el contribuyente no se encuentra inmerso en alguna de ellas, procederá a admitir el recurso. Es importante acotar que el artículo 274 del Código Orgánico Tributario opera como termino para el tribunal dado que al quinto (05) día el mismo debe pronunciarse sobre su admisibilidad, sin embargo, para la representación fiscal opera como lapso dado que dentro de los mismos cinco (05) días podrá realizar oposición a la admisión alegando que el contribuyente se encuentra inmerso en alguna de las causales antes descritas.

En estos casos, se aperturará una articulación probatoria de cuatro (04) días de despacho, para que las partes promuevan y evacuen los medios de pruebas que considere pertinentes, debiendo el Tribunal pronunciarse al tercer (03) día de despacho siguiente al vencimiento del lapso anterior conforme a lo prevé el artículo 274 del Código Orgánico Tributario.

La admisión que emita el Tribunal podrá ser objeto del recurso de apelación dentro de los cinco (05) días de despacho siguiente, la cual será oída en un solo efecto devolutivo, siempre y cuando los representantes de la República hayan realizado oposición a la admisión en el lapso correspondiente. Y de ser declara inadmisibile por encontrarse inmersa en alguna de las causales antes señaladas, se oirá apelación en ambos efectos, resolviendo la alzada en un lapso de 30 días continuos, previa apelación del contribuyente recurrente.

3.1.8 Del lapso de probatorio

El legislador en artículo 276 del Código Orgánico Tributario, establece el lapso probatorio de diez (10) días de despacho para que las partes presenten las pruebas que consideren necesarias o ratificar las que hayan

sido promovidas en la interposición del recurso, dado que en el mismo escrito recursivo pueden promover la pruebas que consideren, lapso que se abre de pleno derecho en el caso de la administración tributaria nacional, y no así para los entes parafiscales, a quienes las distintas leyes especiales le otorgan la particularidad de ponerles a derecho para luego si comenzar a computarse dicho lapso, es decir que para el caso de IVSS, INCES debe constar la notificación de la admisión al presidente de los distintos institutos para comenzar a computarse el lapso correspondiente.

Una vez culminado el mencionado lapso se dejará transcurrir tres (03) días de despacho para que las partes realicen la oposición a las pruebas consignadas y vencido dicho lapso el Tribunal se pronunciara sobre la admisibilidad de las pruebas dentro de los tres (03) días de despacho siguiente vencido el lapso anterior. El Código Orgánico Tributario, indica que las partes podrán promover cualquier medio probatorio con base en el principio de libertad probatoria, sin embargo, alude dos excepciones: del juramento y de la confesión de los funcionarios (as).

En este sentido, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, se pronunció sobre el principio o sistema de libertad de los medios de pruebas explicando:

“Por su parte, indicó la representación fiscal que la sentenciadora “de manera acertada dio cabal cumplimiento a las normas que regulan los medios probatorios fundamentalmente en lo atinente a las copias simples y a los documentos emanados de terceros previstos en la norma procesal correspondiente, garantizando el derecho a las partes en la etapa probatoria a través del principio de control y contradicción”.

Tomando en cuenta el planteamiento anterior, esta Alzada considera preciso destacar -como se ha señalado en anteriores fallos (Vid. Sent. N° 5.475 del 4 de agosto de 2005, caso: Said José Mijova Juárez, ratificada en las sentencias de esta Sala bajo los Nros. 14 de fecha 10 de enero de 2007, caso: Contraloría General de la República; y 14 del 9 de enero de 2008, caso: Línea

Aérea de Servicio Ejecutivo Regional Laser, C.A. (LASER) que conforme al pacífico criterio sostenido por la doctrina nacional, el llamado principio o sistema de libertad de los medios de prueba es absolutamente incompatible con cualquier intención o tendencia restrictiva de admisibilidad del medio probatorio seleccionado por las partes, con excepción de aquellos legalmente prohibidos o que resulten inconducentes para la demostración de sus pretensiones; principio que se deduce del texto expresamente consagrado en el artículo 395 del Código de Procedimiento Civil, que señala:

“Artículo 395.- Son medios de prueba admisibles en cualquier juicio aquellos que determina el Código Civil, el presente Código y otras leyes de la República.

Pueden también las partes valerse de cualquier otro medio no prohibido expresamente por la ley, y que consideren conducente a la demostración de sus pretensiones. Estos medios se promoverán y evacuarán aplicando por analogía las disposiciones relativas a los medios de pruebas semejantes contemplados en el Código Civil, y en su defecto, en la forma que señale el Juez”.

Vinculado directamente con lo anterior, destaca la previsión contenida en el artículo 398 eiusdem, alusiva al principio de la libertad de admisión, conforme al cual el Juez, dentro del término señalado, “...providenciará los escritos de pruebas, admitiendo las que sean legales y procedentes y **desechando las que aparezcan manifiestamente ilegales e impertinentes...**”⁶³.

De la sentencia antes expuesta, se observa que pueden las partes consignar al expediente todos los medios probatorios que consideren idóneos, legales y pertinentes, que el juez evaluará en la admisión de las pruebas, y admitirá las que considere legales y procedentes o desechará las que sean manifiestamente ilegales e impertinentes, exponiendo sus razones. Contra la admisión de las pruebas las partes pueden realizar apelación en un lapso de cinco (05) días de despacho siguientes al pronunciamiento de ello, y la misma deberá ser oída en un (01) solo efecto devolutivo.

⁶³ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01350 de fecha 13 de noviembre del 2012. Fecha de la consulta: 25 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/01350-131112-2012-2011-0712.HTML>

Por su parte el artículo 278 del Código Orgánico Tributario, señala el lapso de veinte (20) días de despacho para que las partes realicen la evacuación de las pruebas, se entiende que este es el momento idóneo procesalmente hablando para que consigne los documentales y demás pruebas promovidas en los diez (10) días de promoción.

No obstante, en algunos casos donde se amerita la evacuación de alguna prueba que amerite la comisión a otro tribunal, o pruebas de experticias contables o avalúos propios de la materia, este lapso de evacuación se extenderá conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, los autos deben señalar claramente los lapsos correspondientes a los fines de que una vez, vencido el término para consignar lo concerniente, se comience a computar el término para que las partes presenten los informes.

3.1.9 De los informes

El artículo 281 del Código Orgánico Tributario, establece el término de quince (15) días para que las partes presenten los respectivos informes, escritos estos que son el acto conclusivo que las partes tienen sobre el proceso, y donde ratifican sus argumentos y medios probatorios a los fines de convencer al juez sobre su defensa.

Asimismo, el Código establece la posibilidad de que los informes sean presentados de manera oral por las partes, para lo cual el juez fijara al décimo quinto (15) día de despacho el acto oral, mediante auto expreso, que contendrá la hora para su presentación.

En este sentido, y a diferencia del proceso civil ordinario la presentación de los informes por una (01) sola de las partes, no abre el lapso de ocho (08) días para las respectivas observaciones como sucede en materia civil, sino que en este procedimiento especial tributario ambas partes

deberán presentar sus informes para que se aperture el lapso de observaciones correspondientes.

3.1.10 Auto para mejor proveer

De conformidad con el artículo 514 del Código de Procedimiento Civil, el juez podrá dictar auto para mejor proveer, el cual ha sido definido por la doctrina entre ellos por Cabanellas, G. (2004)⁶⁴ como:

“El dictado por los jueces, conclusos ya y terminados los autos, con objeto de practicar alguna diligencia que estiman necesaria para resolver la cuestión con mayor garantía de acierto.”

En tal sentido, el auto para mejor proveer, representa una herramienta con la cual cuenta el juez para emitir una sentencia consona y ajustada a derecho, en aquellos casos en que considere que existe alguna prueba o documental administrativo necesario para emitir su pronunciamiento, que es vital al proceso, sin el cual es imposible y absolutamente inviable decidir, tal es el caso del expediente administrativo.

El lapso para evacuar las pruebas solicitadas a través del auto para mejor proveer, no podrá exceder de quince (15) días de despacho, el cual empezará a computarse cuando conste en autos las notificaciones que haya librado el tribunal, todo conforme a lo establecido en el artículo 283 del Código Orgánico Tributario, conforme a la disposición contenida en el artículo 514 del Código de Procedimiento Civil.

3.1.11 De la sentencia

El artículo 284 del Código Orgánico Tributario, prevé que terminado el lapso de informe o cumplido el lapso establecido en el auto para mejor

⁶⁴ CABALLENAS G. (2004). *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L., p.43.

proveer, el juez dictará el fallo dentro de los sesenta (60) días continuos siguientes pudiendo ser diferido por un lapso que no excederá de treinta (30) días continuos.

Ahora bien, en el caso de que la sentencia sea dictada dentro de los sesenta (60) días continuos, debe el tribunal dejar transcurrir íntegramente todo el lapso anterior, a los efectos de oír la apelación que puedan ejercer las partes, pues de no hacerse menoscabaría el derecho al debido proceso y a la defensa. Hay que señalar, que las partes podrán consignar escrito de apelación luego de la emisión de la sentencia, y que pudiese en algunos casos estar dentro del lapso de sesenta (60) días continuos, en cuyo caso, dicho lapso deberá dejarse transcurrir y vencido el mismo se computará los ocho (08) días de apelación luego de los cuales se oirá la apelación en ambos efectos, para aquellos casos en los que el apelante sea el contribuyente que recurre.

En los casos donde la apelación la realiza la administración tributaria, por medio de su representante fiscal, vencido los sesenta (60) días para dictar sentencia definitiva, se empezará a computar el lapso de ocho (08) días de despacho para tener por notificado al Procurador General de la República Bolivariana de Venezuela de acuerdo al artículo 86 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República Bolivariana de Venezuela, vencido los cuales se computaran ocho (08) días de despacho para que ejerza su derecho a apelar. Es de aclarar que, si no apelan dentro de los sesenta días, estos lapsos no se computaran hasta tanto no conste la notificación de la Administración Tributaria, dada las prerrogativas procesales con las cuales actúa en el recurso contencioso tributario, no así para el recurrente quien siempre se encuentra a derecho.

En este sentido, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, señaló que las actuaciones que realicen los abogados

representantes que actúan en nombre de la República Bolivariana de Venezuela en base al poder sustituido por el SENIAT, otorgado por el Procurador General de la República Bolivariana de Venezuela, hace que el tribunal no deba esperar que se practique la notificación del Procurador que se ordena en la emisión de la sentencia, lo que conlleva que terminado el lapso de los sesenta días, se compute los ocho días para tenerlo como notificado al Procurador, más los ocho días para apelar.⁶⁵

Unas de las particularidades del vigente Código es el hecho de que el Juez deberá en su dispositiva fijar el cumplimiento voluntario en un lapso de cinco (05) días continuos, los cuales se computaran vencido los ocho (08) días para apelar, es decir, cuando la sentencia este definitivamente firme. Luego de lo cual el Tribunal enviará el expediente integro a la Administración Tributaria a los fines que realice el procedimiento de ejecución forzosa, que, hasta la vigencia del Código Orgánico Tributario del 2001, la realizaban los mismos tribunales superiores contenciosos tributarios regionales.

De lo antes expuestos, se observa que el Recurso Contencioso Tributario, es el medio de defensa de nulidad por excelencia en materia tributaria, y en tal sentido representa el mecanismo de defensa para los contribuyentes, en su actuar contra la administración. No obstante, su aplicabilidad en el caso de la sanción de clausura debe estar respaldado por una medida cautelar que conforme a lo anteriormente desarrollado no es la medida de suspensión de los efectos, dada las particularidades del proceso y la inmediatez que ella necesita.

1.2 Amparo Constitucional

⁶⁵ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00253 de fecha 12 de marzo de 2013, en el cual se precisó que el alcance de las prerrogativas procesales abarca cualquier modalidad de procedimientos especiales contenciosos, vale decir, al contencioso tributario. Fecha de la consulta 28 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00253-12313-2013-2012-1437.HTML>

Otro de los medios de defensa propios de la esfera jurisdiccional, es el amparo constitucional, el cual se encuentra regulado en la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, es por ello que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, lo define como un mecanismo de defensa idóneo y de mayor eficacia ante la violación de los derechos fundamentales establecidos en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en tal sentido señala:

...Entonces, el amparo constituye un mecanismo para proteger la situación jurídica de un ciudadano, desde la perspectiva del goce y ejercicio de los derechos fundamentales, que el acuerdo social ha incorporado a la constitución para garantizar el orden político y la paz ciudadana. Luego, esta protección, que se extiende a los intereses difusos o colectivos (en el artículo 26 de la Constitución se expresa que toda persona tiene derecho de acceder a los órganos de la administración de justicia, incluso para hacer valer los derechos e intereses colectivos o difusos) en la medida que sean expresión de derechos fundamentales, no tiene por objeto el reconocimiento de la existencia de los valores constitucionales, sino restituir en su goce y ejercicio a la persona afectada.

En otras palabras, la situación jurídica del ciudadano es un concepto complejo, en el que destacan derechos y deberes, pero la acción de amparo tutela un aspecto de la situación jurídica del ciudadano que son sus derechos fundamentales, pues la defensa de los derechos subjetivos -diferentes a los derechos fundamentales y las libertades públicas- y los intereses legítimos, se realiza mediante recursos administrativos y acciones judiciales. Por ejemplo, no es lo mismo negar la posibilidad a un ciudadano de tener la condición de propietario, que una discusión acerca de la titularidad de un bien entre particulares, cuya protección se ejerce mediante una acción judicial específica: la reivindicación. Pero, si se niega a un ciudadano su derecho a defender su propiedad, se le niega un derecho fundamental, cuyo goce y ejercicio debe ser restituido.⁶⁶

⁶⁶Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 462 de fecha 06 de abril del 2001. Fecha de la consulta: 25 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/462-060401-00-0900%20.HTM>

De lo antes expuesto se infiere que la finalidad del amparo constitucional no es otra, sino el restablecimiento de la situación jurídica infringida de un determinado ciudadano enfocada en los derechos constitucionales establecidos en la Constitución Nacional, es decir, es la tutela de derechos fundamentales del agraviado y no derechos subjetivos que son accionados a través de los recursos ordinarios que dispone la ley.

Más recientemente la misma Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, máxime interprete de la Constitución se pronunció sobre la naturaleza del amparo constitucional, y en tal sentido expuso:

7.- De acuerdo a su naturaleza, (...) el amparo constitucional es una acción restablecedora, en virtud de que su objetivo es proteger los derechos y garantías constitucionales, de manera que cuando éstos son violados o amenazados de violación dicha acción funciona para impedir un daño o restablecer la situación jurídica infringida, o una similar a ésta. De esta manera es claro que a través del amparo constitucional no se reclama el incumplimiento de alguna obligación, sino la amenaza de lesión o la violación de derechos o garantías constitucionales.⁶⁷

Siendo así, es evidente que el amparo constitucional, en un mecanismo de defensa, que debe ser accionado cuando se violen los derechos fundamentales, a los fines de evitar un daño o restablecer la situación que conduce a la transgresión de los derechos y garantías de una persona natural o jurídica, no buscando el cumplimiento de una obligación, ni mucho menos la nulidad de un acto administrativo, sino que va más allá el restablecimiento de derechos de rango constitucional.

⁶⁷ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 654 de fecha 30 de Junio del 2000. Fecha de la consulta: 25 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/654-300600-00-0899.HTM>

En este mismo orden de ideas, la Sala Constitucional ha señalado y explicado el carácter extraordinario que tiene el amparo constitucional, y su uso inadecuado o irrazonable cuando existen recursos ordinarios establecidos en el ordenamiento jurídico que permiten la restitución de la situación jurídica presuntamente transgredida, indicando:

.../...Importante es recalcar, que de conformidad con el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, entre ellos los de la jurisdicción contencioso tributaria, son competentes para restablecer las situaciones jurídicas infringidas por las acciones u omisiones de la Administración Pública, incluso por la violación o amenaza a derechos o garantías constitucionales, y esta Sala, en diversos fallos, ha precisado que la vía idónea para el cuestionamiento de la constitucionalidad de los actos administrativos es el recurso de nulidad, en el cual, además de la pretensión principal, el recurrente puede solicitar la tutela cautelar que estime necesaria...(Subrayado propio)

No obstante lo anterior, esta Sala, en prudente ejercicio de la jurisdicción constitucional, con base en los artículos 257 y 335 de la Carta Magna, vista la afectación del orden público constitucional, como resultado de la recaudación de un tributo en violación a los derechos y garantías constitucionales de propiedad y legalidad tributaria, lo cual vulnera, además, principios que inspiran el ordenamiento jurídico, en cuyo marco se desarrollan las relaciones entre los particulares y el Estado (cfr. fallo n° 1419 del 10 de agosto de 2001, caso: Gerardo Antonio Barrios Caldera), la Sala, cautelarmente, mantendrá los efectos del fallo apelado, esto es, la ineficacia de la liquidación de porcentajes correspondientes a la contribución por concepto de paro forzoso, de los meses marzo y siguientes de 2003, contenida en la planilla de liquidación n° 07056703, suscrita por el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales, hasta que la accionante ejerza el recurso previsto en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, para lo cual se entenderá reabierto el lapso establecido en el artículo 261 eiusdem, a partir de la notificación de la presente decisión.⁶⁸

⁶⁸Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 1040 de fecha 17 de julio del 2012. Fecha de la consulta: 26 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1040-17712-2012-10-1186.HTML>

De tal forma, debe entenderse que la Jurisdicción Contencioso Tributaria, es claramente competente para pronunciarse ante la transgresión de los derechos o garantías constitucionales en materia tributaria de las cuales pueda ser objeto los contribuyentes, pudiendo en efecto darse en la sanción de clausura de establecimientos donde se violente el debido proceso y derecho a la defensa.

Tomando en cuenta, el hecho de que no existe otro recurso ordinario para restablecer dicha situación, conforme al criterio expuesto por la Sala Constitucional, y por medio del cual el recurrente pueda acceder ante la instancia judicial ordinaria y que esta le brinde la correspondiente tutela judicial efectiva establecida en el artículo 26 de la Constitución Nacional.

Por otra parte, es importante señalar que puede darse la posibilidad de que en los casos de errónea actuación, aun cuando el sujeto pasivo accione el amparo constitucional, debiendo haber ejercido algún recurso ordinario, puede el órgano jurisdiccional en aras de la jurisdicción constitucional de acuerdo a los artículos 257 y 335 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, decretar medida cautelar contentiva de la suspensión de los efectos del acto administrativo hasta que el recurrente interponga el recurso contencioso tributario, pudiendo reaperturar el lapso para su respectiva interposición, al respecto la Sala Constitucional, señalo:

.../...

De modo que la acción de amparo constitucional no será admisible cuando el ordenamiento jurídico prevea la posibilidad de ejercer recursos ordinarios o preexistentes contra un acto que presuntamente lesiona derechos de rango constitucional, con la finalidad de que ésta no se convierta en una acción que haga inoperante el ejercicio de los recursos ordinarios, salvo que éstos hayan sido agotados y persista la violación de los derechos constitucionales invocados; o en aquellos casos en que aún existiendo un remedio procesal, éste no resulte más expedito y adecuado para restablecer la situación jurídica infringida y así lo

demuestre el quejoso. (Vid. Sentencia de esta Sala del 9 de agosto de 2000, caso: "Stefan Mar").

Al respecto, no debe considerarse la acción de amparo como única vía idónea para restituir situaciones jurídicas presuntamente infringidas, las cuales pueden ser objeto de restablecimiento mediante el uso de los medios judiciales preexistentes. En consecuencia, dado el carácter especial y residual de la acción de amparo, debe entenderse que esta causal de inadmisibilidad contenida en el numeral 5 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, está dirigida a señalar que el amparo mal puede proponerse cuando la legislación disponga de medios que logren satisfacer la pretensión que se busca obtener con la acción de amparo.

.../...

Así, de lo anterior se colige que ciertamente cuando se intenta un recurso jerárquico en materia tributaria, el recurrente para poder incoar la demanda ante la jurisdicción contenciosa, -en el caso que hubiere decidido acudir previamente a la vía administrativa-, deberá esperar la respuesta expresa del recurso o bien que se configure el silencio administrativo, lo cual bajo ningún supuesto significa que el recurrente no cuente con los medios judiciales para satisfacer la pretensión, pues al haberse verificado el silencio administrativo, podrá ejercer el recurso contencioso tributario contra el acto presuntamente lesivo. (Vid. Sentencia de la Sala N° 1.737 del 9 de octubre de 2006, caso: "Isabel Cristina Márquez").

En tal sentido, siendo que el acto señalado como lesivo a los derechos constitucionales de la quejosa se encuentra constituido por el Acta de Reconocimiento N° 2030500000550000000605 del 10 de octubre de 2005 dictada por la Unidad Técnica de Reconocimiento de la División de Operaciones de la Aduana Principal de Las Piedras-Paraguaná del Estado Falcón del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), mediante la cual se acordó la retención preventiva de la mercancía de importación propiedad de la quejosa, advierte la Sala que la misma es susceptible de impugnación ante la jurisdicción contenciosa a través del recurso contencioso tributario, máxime si en el presente caso se configuró el silencio administrativo, todo según lo dispuesto en el artículo 259 del Código Orgánico Tributario, y así se decide.

En este mismo orden de ideas, debe señalarse que conjuntamente con el recurso contencioso tributario la quejosa puede solicitar las medidas cautelares correspondientes, pues las medidas cautelares en este tipo de juicio tienen como finalidad obtener la suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado, en

consecuencia, resulta forzoso para esta Sala declarar con lugar la apelación ejercida, en tal sentido, revoca el fallo apelado y declara inadmisibile la presente acción de amparo constitucional de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5 del artículo 6 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, y así se decide.

No obstante, en el presente caso visto que la infracción constitucional se imputa a la imposición de una pena de comiso de mercancías -discos compactos vírgenes que por sí mismos no vulneran los derechos de propiedad intelectual-, aunado a que el contribuyente no tiene manera alguna de impugnar el acto delatado por esta vía, pues transcurrió el lapso de caducidad establecido en la ley, como quiera que existe una presunción a priori del buen derecho que le asiste, se acuerda la reapertura del lapso para el ejercicio del recurso contencioso tributario, y así se decide.⁶⁹

Conforme a lo antes expuesto, se observa que en el caso de las clausura o cierres de establecimientos, locales u oficinas, la acción de amparo constitucional no es el medio idóneo para impugnar, levantar o suspender el mismo, dado que el Código establece como medio procedente el Recurso Contencioso Tributario de nulidad del acto, junto con la solicitud de medida cautelar, como lo señala la propia sala constitucional son ellas la que tienen por finalidad suspender los efectos del acto.

3.3 Amparo Tributario

El amparo tributario esta contemplado en el Código Orgánico Tributario en los artículos 309 y siguientes, RUIZ, J. (2005) señala que el amparo tributario es:

... nueva e interesante figura procesal a favor del contribuyente, aplicable cuando la Administración Tributaria, en forma deliberada

⁶⁹Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 2342 de fecha 14 de diciembre del 2006. Fecha de la consulta: 26 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gov.ve/decisiones/scon/diciembre/2342-141206-06-1358.HTM>

o no, demora la decisión de un asunto, en perjuicio del contribuyente.⁷⁰

Es este sentido, la acción de amparo tributario según lo señala el propio legislador, se constituyen en una estrategia con la cual cuentan los contribuyentes para hacer frente a la administración tributaria, cuando estas incurra en demoras excesivas para resolver peticiones de los interesados siempre y cuando causen perjuicios no reparables por los medios establecidos en el Código o las Leyes especiales.

Al respecto la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, señala que para la procedencia del amparo tributario debe el tribunal verificar una serie de requisitos, así expone:

...debe el Tribunal de la causa verificar: i) que la acción sea incoada por cualquier persona que se considere afectada por la demora de la Administración Tributaria, vale decir, que deberá ser ejercida por quien tenga interés personal y directo en obtener respuesta a lo solicitado; ii) que exista descripción detallada y precisa de las gestiones realizadas y del perjuicio que ocasiona la demora; y iii) que se anexen copias de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite, y demás documentos inherentes a la naturaleza de la acción. Adicionalmente, destacan dos requisitos de necesaria concurrencia para determinar el mérito de la acción, a saber: i) que la Administración Tributaria incurra en demoras excesivas en resolver peticiones a los interesados; y ii) que esas demoras les causen perjuicios irreparables por los medios dispuestos en el mencionado Código Orgánico y en las leyes especiales que rigen la materia.

De lo antes expuesto, se infiere que el amparo tributario funge como garantía del contribuyente ante la demora en que incurre la administración tributaria, en dar respuesta dentro del plazo previsto, así, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia describe la demora excesiva como:

⁷⁰ RUIZ, J. (2005). *Compendio de las Obligaciones Tributarias de los Empresarios y sus Derechos ante la Administración Tributaria*. Venezuela. Editorial Livrosca, p.34

...aquella que sobrepasa los límites tolerables, racionales, ordinarios y normales de espera en el tiempo; además, esta demora excesiva debe referirse a todas aquellas peticiones o solicitudes que no comprendan asuntos que por su naturaleza puedan resolverse a través de los recursos previstos en el Código Orgánico Tributario.⁷¹

El Código Orgánico Tributario establece en el artículo 163 que la Administración Tributaria tiene un lapso de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha de la presentación de la petición o solicitud del recurrente para dictar resolución, vencido dicho lapso y al no emitir pronunciamiento alguno, el contribuyente solicitante podrá optar por interponer la acción de amparo tributario a la cual hacemos alusión.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, también es conteste en señalar que el amparo tributario, es un medio judicial previsto en el mencionado Código Orgánico Tributario, para proteger al administrado del retardo por parte de la Administración Tributaria de resolver en el lapso legalmente establecido las peticiones o solicitudes que éste le formule.⁷²

En cuanto a la oportuna y adecuada respuesta la Sala Constitucional Tribunal Supremo de Justicia ha reiterado lo siguiente:

En cuanto a que la respuesta sea “oportuna” esto se refiere a una condición de tiempo, es decir, que la respuesta se produzca en el momento apropiado, evitando así que se haga inútil el fin de dicha respuesta. En cuanto a que la respuesta debe ser “adecuada”, esto se refiere a la correlación o adecuación de esa respuesta con la solicitud planteada. Que la respuesta sea adecuada en modo alguno se refiere a que ésta sea afirmativa o exenta de errores; lo que quiere decir la norma es que la respuesta debe tener relación directa con la solicitud planteada. En este sentido lo que intenta

⁷¹ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 232, de fecha 13 de febrero de 2007. Fecha de la consulta: 27 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/00232-13207-2007-1996-12944.HTML>

⁷² Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 654, de fecha 30 de junio de 2000. Fecha de la consulta: 27 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/654-300600-00-0899.HTM>

proteger la Constitución a través del artículo 51, es que la autoridad o funcionario responsable responda oportunamente y que dicha respuesta se refiera específicamente al planteamiento realizado por el solicitante.⁷³

Es por ello, que la petición es un derecho fundamental estrechamente vinculado a la oportuna y adecuada respuesta, que en otras palabras significan que necesariamente una respuesta debe emitirse en el tiempo establecido por la norma. La acción de amparo tributario, de conformidad al artículo 310 del Código Orgánico Tributario puede ser interpuesta por cualquier persona afectada, mediante escrito presentado ante el tribunal competente, e indicará las gestiones realizadas y el perjuicio que ocasiona la demora, con la demanda se presentarán copia de los escritos mediante los cuales se ha urgido el trámite.

Es menester señalar que en aquellos casos en que la acción de amparo tributario resultare procedente por el Juez, el mismo requerirá a la administración tributaria que corresponda, informe sobre la causa de la demora, y fijará un término para la respuesta no menor a tres (03) ni mayor a cinco (05) días de despacho, contados a partir de la notificación, y el tribunal decidirá dentro de los cinco (05) días de despacho siguientes.

Del mismo modo, es importante indicar que el Tribunal puede sustituir la decisión administrativa cuando así lo amerite, previo afianzamiento del interés fiscal comprometido, y las mismas serán otorgadas conforme a lo establecido en el artículo 72 del Código Orgánico Tributario. La decisión que resultare del amparo tendrá apelación en un (01) solo efecto devolutivo dentro de los diez (10) días de despacho siguientes.

⁷³ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 442, de fecha 04 de abril de 2001. Fecha de la consulta: 28 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/442-040401-00-2186%20.HTM>

Ahora bien, en el caso bajo estudio referente a la sanción de clausura de oficina, local o establecimiento, como sanción independiente de las multas impuesta en materia de deberes formales, es de señalar que el amparo tributario no constituye el medio judicial idóneo para hacer frente al mismo, dado que en estos casos de clausura, la urgencia es la reapertura del establecimiento que es en sí, el agravio que le causa al contribuyente o responsable, dado que no le permite realizar su giro comercial y económico, y para la procedencia del amparo tributario es necesario que transcurran íntegramente el lapso de treinta (30) días hábiles a los que hace alusión el artículo 163 del Código Orgánico Tributario.

3.4 Amparo Cautelar

El amparo cautelar tiene su fundamento en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales, y por ende la violación del derechos y garantías de orden constitucional, la Sala Constitucional de Tribunal Supremo de Justicia, al respecto indicó:

...Importante es recalcar, que de conformidad con el artículo 259 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, ente ellos los de la jurisdicción contencioso tributaria, son competentes para restablecer situaciones jurídicas infringidas por las acciones u omisiones de la Administración pública, incluso por la violación o amenaza a derechos o garantías constitucionales y esta Sala, en diversos fallos, ha precisado que la vía idónea para el cuestionamiento de la constitucionalidad de los actos administrativos es el recuso de nulidad, en el cual, además de la pretensión principal, el recurrente puede solicitar la tutela cautelar que se estime necesaria. En tal sentido, en sentencia N° 331 del 13 de marzo de 2001 (caso: Henrique Capriles Radonski), señaló lo siguiente:

Para que sea estimada la pretensión de amparo constitucional es preciso que el ordenamiento jurídico no disponga de un mecanismo procesal eficaz, con el que se logre de manera efectiva la tutela judicial deseada. Pretender utilizar el proceso de amparo, cuando existen mecanismos idóneos, diseñados con una

estructura tal, capaz de obtener tutela anticipada, si fuere necesario (artículo 136 de la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia, las disposiciones pertinentes del Código de Procedimiento Civil o inclusive el amparo cautelar), al tiempo que garantizan la vigencia de los derechos constitucionales de todas las partes involucradas, harían nugatorio el ejercicio de las acciones correspondientes a este tipo de procesos y los efectos que tiene la acción de amparo constitucional, referidos al restablecimiento de situaciones jurídicas infringidas.⁷⁴

Por su parte la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, al respecto estableció que en aquellos casos en los cuales sea interpuesto un recurso contencioso tributario de anulación conjuntamente con una acción cautelar, el órgano jurisdiccional deberá decidir primeramente sobre la admisibilidad de la acción principal de nulidad, a los fines de revisar la petición cautelar de amparo constitucional; a tal efecto corresponderá examinar las causales de inadmisibilidad de la acción principal de nulidad conforme a lo tipificado en el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, sin emitir pronunciamiento sobre la caducidad de la acción, todo ello de conformidad con lo establecido en el artículo 5 párrafo único de la Ley Orgánica de Amparo sobre Derechos y Garantías Constitucionales.⁷⁵

Es por ello y conforme a lo antes expuesto, que el recurso contencioso tributario y la acción de amparo cautelar, adquiere un carácter accesorio del recurso principal, resultando subordinada al destino de éste, por lo que su destino resulta temporal y provisorio dependiendo del pronunciamiento final o definitivo que se emita en el recurso principal.

⁷⁴ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 446 de fecha 24 de marzo de 2004. Fecha de la Consulta 29 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/446-240304-03-1792.HTM>

⁷⁵ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 402 de fecha 20 de marzo de 2001. Fecha de la Consulta: 29 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00402-200301-0904.HTM>

La misma ostenta un carácter claramente cautelar, igual que las demás medidas cautelares ordinarias, su única diferencia es la naturaleza de la protección demandada, que como se señaló precedentemente es de carácter constitucional. De modo que al ser catalogada como medida la acción de amparo cautelar debe necesariamente cumplir con los requisitos de procedencia, que demuestren su fin, el cual es evitar una lesión irreparable o de difícil reparación en el orden constitucional, entre los cuales encontramos:

El *fumus boni iuris*, con el objeto de concretar la presunción grave de violación o amenaza de derechos constitucionales, no siendo suficiente el simple alegato de perjuicio, sino la argumentación y acreditación de hechos concretos de los cuales emerja la convicción de violación de los derechos constitucionales del solicitante.

El *periculum in mora*, requisito por mas decir verificables con el extremo del requisito anterior, dado que al determinar que existe una presunción grave de violación de un derecho de orden constitucional, o su limitación fuera de los parámetros permitidos, conllevan a la convicción de que por naturaleza de los intereses debatidos debe preservarse *in limine* su ejercicio pleno, ante el riesgo inminente.

Al mismo tiempo, es de señalar que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ha otorgado a cualquier juez de la Republica la facultad de dictar medidas preventivas, nominadas e innominadas, siempre que así lo considere necesario a los fines de evitar la violación de un derecho de rango constitucional, todo en su facultad como juez constitucional.⁷⁶

⁷⁶ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 1533 de fecha 13 de octubre de 2011. Fecha de la consulta: 27 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/1533-131011-2011-10-1191.HTML>

Del mismo modo, ha señalado la amplitud de criterios que tiene el juez de amparo para decretar medidas cautelares, en aras de evitar violaciones constitucionales, siempre en función de una prudente valoración de la situación planteada, ponderación de intereses y haciendo uso de dicha potestad en forma restrictiva.⁷⁷

En definitiva es sin lugar a dudas el amparo cautelar junto con el recurso contencioso tributario de nulidad, el medio jurisdiccional idóneo para hacer frente a la sanción de clausura, dado que por su inmediatez y bajo la perspectiva de la lesión de un derecho de rango constitucional, debe el juez una vez que el solicitante demuestre los requisitos necesario, dictar el amparo cautelar a los fines de suspender la sanción de clausura, y evitar el agravio que la misma ocasione al contribuyente o responsable, en el ejercicio de su actividad comercial.

⁷⁷ Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 156 de fecha 24 de marzo de 2000. Fecha de la consulta: 28 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/156-240300-0436.HTM>

CONCLUSIONES

La sanción de clausura es conceptualizada por el Código Orgánico Tributario como una medida que se origina del incumplimiento de los ilícitos tributarios formales, descritos en el capítulo II del título III referente a los Ilícitos Tributarios y las sanciones. En tal sentido, la misma puede ser de carácter temporal o permanente, dependiendo del ilícito tributario en el cual incurra el contribuyente o responsable, y en el caso de su permanencia va a depender de la rapidez, y eficacia con la cual actúe el contribuyente en aras de restablecer la situación jurídica infringida y regularice la situación que dio origen al ilícito, la cual previamente debe notificar a la administración.

La sanción de clausura cesará totalmente la actividad comercial de la empresa, salvo en caso de alimentos perecederos, o que por la naturaleza de su actividad comercial que desarrolla, amerite la continuidad de sus operaciones, dado que el proceso de producción no pueda verse interrumpido, supuesto no contemplado en el Código Orgánico Tributario, quedando igualmente claro que no se pueden suspender el pago de salarios y obligaciones provisionales de los empleados, y demás personal que labore en la sede objeto de clausura. La cual dependiendo de la gravedad del ilícito conlleva el cierre de sucursales.

No está tipificado en el Código Orgánico Tributario si la clausura del establecimiento opera de forma inmediata al terminar el procedimiento de verificación y/o fiscalización, o si ésta se materializa luego de notificado el acto administrativo que impone la sanción, lo cual crea en el contribuyente inseguridad jurídica, y otorga al funcionario discrecionalidad para su aplicación, es decir, se puede materializar antes que termine el procedimiento sancionatorio.

El verdadero objetivo de la clausura no es sancionatorio, sino, que va más allá y busca una sanción moral del contribuyente, que en efecto repercute en su fama, prestigio y enfoque hacia sus compradores, empleados, y demás empresas dentro de las cuales realiza su actividad comercial.

Los medios de defensa de carácter administrativos que establece el Código Orgánico Tributario, y que han sido ampliamente desarrollado por la doctrina y la jurisprudencia, no son suficientes e idóneos para hacer frente a la sanción de clausura, salvo en recurso de corrección de errores materiales que en determinados momentos, por su carácter sumario pudiese proceder a los fines de enmendar a la brevedad posible errores materiales, de calculo y computo de los días de cierre.

En cuanto a los medios de defensa de carácter jurisdiccional, es de señalar que el Código Orgánico Tributario vigente, no establece de forma expresa que recurso puede ejercerse contra la sanción de clausura, no obstante, al nacer la misma de un procedimiento de verificación y fiscalización, se entiende que el recurso contencioso tributario de nulidad es el medio procedente por excelencia, pero que por si solo no es suficiente para suspender los efectos de la clausura, es decir, que necesariamente debe ser interpuesto conjuntamente con la medida cautelar que por su inmediatez y urgencia es el amparo cautelar.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFIA

ARAUJO, J. (2004). *Principios Generales del Derecho Procesal Administrativo*. Editorial Melvin. Valencia. Venezuela.

ARAUJO, J. (2013). *La Nulidad del Acto Administrativo*. Ediciones Paredes. Caracas.

BADELL R. (2005) Procedimientos judiciales previstos en el Código Orgánico Tributario. Especial referencia al Recurso Contencioso Tributario. Revista de Derecho Nro. 19. Tribunal Supremo de Justicia. Caracas, 2005.

BREWER, A. (2007). *El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.

CABALLENAS G. (2004). *Diccionario Jurídico Elemental*. Argentina. Editorial Heliasta S.R.L.

EDWARD, C. (1994). *La Pena de Clausura Tributaria*. Editorial Astrea. Buenos Aires, Argentina.

GARCIA. E. y FERNANDEZ, T. (2004). *Curso de Derecho Administrativo I*. Duodécima Edición. Editorial Civitas. Madrid

GARRIDO, F. (2002) *Tratado de Derecho Administrativo, Parte General*. Madrid.

LARES, E. (1978). *Recursos administrativos*. Manual de Derecho Tributario. Caracas. Venezuela.

LARES, E. (1998). *Manual de Derecho Administrativo*. Caracas. Séptima Edición.

LUZARDO, R. (1997). *Las Infracciones y Sanciones en el Derecho Tributario Venezolano*. Maracaibo, Venezuela. Editorial Maracaibo.

MEIER, H. (2004). *El Procedimiento Administrativo Ordinario*. Editorial Melvin C.A. Caracas.

MEIER, H. (2006). *La Clausura Temporal de Establecimiento desde la perspectiva Constitucional y el Garantismo Penal. Temas de Derecho Penal Económico. Homenaje a Alberto Arteaga Sánchez*. Editorial Torino. Caracas, Venezuela.

MONTELL, F. (2007) El Control del Contencioso Administrativo, Consideraciones de la jurisprudencia. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas* N° 128. Caracas. Edición Homenaje

RUIZ, J. (2005). *Compendio de las Obligaciones Tributarias de los Empresarios y sus Derechos ante la Administración Tributaria*. Editorial Livrosca. Venezuela.

Leyes

Constitución de la República Bolivariana (1999). Gaceta Oficial Extraordinario N° 5.453 de fecha 03 de marzo de 2000.

Código de Procedimiento Civil (1987). Gaceta Oficial Extraordinario N° 3.970 d fecha 13 de marzo de 1987.

Código Orgánico Tributario (2014). Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.152 de fecha 18 de noviembre de 2014.

Páginas electrónicas.

ALMENARA, D. (2012). *Régimen Represivo Tributario: Inconstitucionalidad del Sistema Jurídico Argentino*. [Tesis en línea]. Fecha de la Consulta: 18 de enero de 2018. Disponible en: https://repositorio.uesiglo21.edu.ar/bitstream/handle/ues21/10562/TFG_Almenara.pdf?sequence=1&isAllowed=y

BORJAS, M. (2007). *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 presunción de inocencia*. [Tesis en línea]. Fecha de consulta: 18 de enero de 2018. Disponible en: <http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAR7492.pdf>

OBREGON, M. (2017). *La sanción de clausura de establecimiento y el derecho al debido proceso* [Revista en línea]. Fecha de consulta: 18 de enero de 2018. Disponible en: <http://www.webicdt.net:8080/sitios/principal/centrodeinvestigacion/Lists/Artculos%20Revistas/Attachments/2/21%20-%2048%20LA%20SANCION%20DE%20CLAUSURA.pdf>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01099 de fecha 26 de octubre de 2016. Fecha de la consulta: 16 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/octubre/191410-01099-261016-2016-2013-0076.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 674 de fecha 28 de abril de 2005. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/674-280405-04-2620.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 85 de fecha 24 de enero de 2002. Fecha de la consulta: 17 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/85-240102-01-1274%20.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 330 de fecha 26 de febrero de 2002. Fecha de la consulta: 17 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/00330-260202-15349.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00157 de fecha 17 de febrero de 2000. Fecha de la Consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/170200-14825-157.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 05 de fecha 24 de enero de 2001. Fecha de la Consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/05-240101-00-1323%20.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario Caracas. Sentencia N° 167, de fecha 17 de diciembre de 2008. Fecha de la Consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <https://vlexvenezuela.com/vid/integrado-aduanera-tributaria-seniat-288613278>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 2 de fecha 24 de enero del 2001. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/02-240101-00-1023.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 312. De fecha 20 de febrero de 2002. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/febrero/312-200202-00-1267.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 708. De fecha 10 de mayo de 2001. Fecha de la consulta: 18 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/708-100501-00-1683.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 2455. De fecha 01 de septiembre de 2003. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/septiembre/2455-010903-02-2590.HTM>

MONAZA, E. (2011). *Derecho a la defensa* [revista en línea]. Fecha de consulta: 20 de enero de 2018. Disponible en: <https://www.aporrea.org/ddhh/a126549.html>

MEDINA, S. (2015). *La Presunción de Inocencia* [revista en línea]. Fecha de Consulta: 21 de enero de 2018. Disponible en: <http://www.elimpulso.com/opinion/la-presuncion-de-inocencia>.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00976. De fecha 13 de junio de 2007. Fecha de la consulta: 21 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/00976-13607-2007-2007-0088.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 975. de fecha 05 de agosto de 2004. Fecha de la consulta: 21 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/00975-050804-2002-0676.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 1491. De fecha 14 de agosto de 2007. Fecha de la consulta: 23 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/01491-14807-2007-1998-14526.HTML>

ENCICLOPEDIA JURIDICA. (2015). [base de datos en línea]. Fecha de la consulta: 15 de noviembre de 2015. Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/autotutela-administrativa/autotutela-administrativa.htm>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia 05663. De fecha 21 de septiembre de 2005. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/05663-210905-1998-15984.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01589, de fecha 21 de junio de 2006. Fecha de la consulta: 24 de enero de

2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/junio/01589-210606-1998-14337.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01996 de fecha 25 de septiembre de 2001. Fecha de la consulta: 15 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/01996-250901-13822.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 1316, de fecha 08 de octubre de 2013. Fecha de la consulta: 22 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/157249-1316-81013-2013-12-0481.HTML>

ORTIZ, R. (2015). Las Medidas Cautelares en el Contencioso Tributario y su proyectada reforma legal Rafael [Revista en Línea] Fecha de consulta: 19 de noviembre de 2015. Disponible en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/120/rucv_2001_120_187-216.pdf.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 636 de fecha 15 de mayo del 2012. Fecha de la consulta 20 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/636-15512-2012-12-0345.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 360 de fecha 24 de marzo de 2011. Fecha de la consulta: 22 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/%20360-24311-2011-10-0963.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 06416 de fecha 01 de diciembre de 2005. Fecha de la consulta: 23 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/diciembre/06416-011205-2000-0002.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00762 de fecha 01 de julio de 2004. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/julio/00762-010704-2002-0995.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia Nro 1000, de fecha 18 de septiembre de 2008. Fecha de la consulta: 19 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/septiembre/01000-18908-2008-2008-0166.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00523 de fecha 25 de mayo del 2004. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/00523-250504-2000-1249.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00528 de fecha 29 de abril del 2009. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00528-29409-2009-2008-0708.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa N° 00604 de fecha 16 de abril del 2002. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/Abril/00604-160402-15525.htm>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 454, de fecha 04 de abril de 2001. Fecha de consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/454-040401-01-0271.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 654 de fecha 30 de junio del 2000. Fecha de la consulta: 24 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/654-300600-00-0899.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional Sentencia N° 1040 de fecha 17 de julio del 2012. Fecha de la consulta: 25 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1040-17712-2012-10-1186.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 01350 de fecha 13 de noviembre del 2012. Fecha de la consulta: 25 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/noviembre/01350-131112-2012-2011-0712.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 00253 de fecha 12 de marzo de 2013, en el cual se precisó que el alcance de las prerrogativas procesales abarca cualquier modalidad de procedimientos especiales contenciosos, vale decir, al contencioso tributario. Fecha de la consulta 28 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00253-12313-2013-2012-1437.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 462 de fecha 06 de abril del 2001. Fecha de la consulta: 25 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/462-060401-00-0900%20.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 654 de fecha 30 de Junio del 2000. Fecha de la consulta: 25 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/654-300600-00-0899.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 1040 de fecha 17 de julio del 2012. Fecha de la consulta: 26 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1040-17712-2012-10-1186.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional N° 2342 de fecha 14 de diciembre del 2006. Fecha de la consulta: 26 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gov.ve/decisiones/scon/diciembre/2342-141206-06-1358.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 232, de fecha 13 de febrero de 2007. Fecha de la consulta: 27 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/febrero/00232-13207-2007-1996-12944.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 654, de fecha 30 de junio de 2000. Fecha de la consulta: 27 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/junio/654-300600-00-0899.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 442, de fecha 04 de abril de 2001. Fecha de la consulta: 28 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/442-040401-00-2186%20.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 446 de fecha 24 de marzo de 2004. Fecha de la Consulta 29 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/446-240304-03-1792.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia N° 402 de fecha 20 de marzo de 2001. Fecha de la Consulta: 29 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/marzo/00402-200301-0904.HTM>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 1533 de fecha 13 de octubre de 2011. Fecha de la consulta: 27 de enero de 2018.

Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/octubre/1533-131011-2011-10-1191.HTML>

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Sentencia N° 156 de fecha 24 de marzo de 2000. Fecha de la consulta: 28 de enero de 2018. Disponible en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/156-240300-0436.HTM>