



CONSTITUCIONALIDAD DE LA CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES PREVISTA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO VENEZOLANO

(Legality of the temporary closing of business established in the tax system in
Venezuela)

Faría Lozada, José Vicente

Juez Titular Penal de Primera Instancia del estado Zulia.

Docente de la Universidad del Zulia, Venezuela.

josefaria_19@hotmail.com

Recibido: 08 de septiembre de 2011 **Aceptado:** 28 de octubre de 2011

RESUMEN

El objetivo fundamental de este artículo fue analizar la constitucionalidad de la clausura temporal de establecimientos comerciales prevista en el Código Orgánico Tributario venezolano, como la sanción procedente cuando se producen los ilícitos formales contemplados en ese texto. La investigación revistió la modalidad de un estudio documental de tipo descriptivo, el cual abarcó la revisión de las diferentes posiciones doctrinarias existentes sobre la materia, señalando autores como Weffe (2007), Meier (2006), Abache (2006), Díaz (2004), entre otros; aunada a la consulta de textos legales y jurisprudencia nacional. Del análisis realizado se concluye que este tipo de sanción es inconstitucional por cuanto conculca derechos humanos fundamentales, tales como: el debido proceso al trabajo, al honor, reputación y a la propia imagen, intimidad personal y familiar, entre otros, todos ellos garantizados por la constitución de 1999 y prescritos en Tratados, Pactos y Convenios firmados válidamente y ratificados por la República. Se concluye argumentando razones que justifican la interposición de una acción de nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 101,102 y 172 al 176 del Código Orgánico Tributario, referidos a los ilícitos formales por los cuales se aplica la sanción de clausura temporal de establecimientos comerciales y el procedimiento de verificación del cual dimana este tipo de sanción; aplicando como referencia las disposiciones legales contempladas en el artículo 21 párrafos 9 al 22 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.

Palabras claves: Constitucionalidad, Clausura de Establecimientos comerciales, Sistema tributario, Ilícitos formales, Procedimiento de verificación.

ABSTRACT

The main target of this article is to analyze the constitutionality of the closing temporary of commercial establishments anticipated in the Organic Code Tributary Venezuelan like the originating sanction when the formal ones contemplated in that text take place illicit. The investigation had the modality with a documentary study of descriptive type which included the revision of the different existing doctrinary positions on the matter, indicating authors like Weffe (2007), Meier (2006), Abache (2006), Diaz (2004), among others; combined to the analysis of legal texts and national jurisprudence. Of the realized analysis one



concludes that this type of sanction is unconstitutional inasmuch as violates human rights, fundamental such as the right to the had process, the right to the work, the honor, the reputation and the own image, the right to the personal and familiar privacy, among others, all of them guaranteed by the constitution of 1999 and prescribed in Treaties, Pacts and Agreements signed validly and ratified by the Republic. One concludes arguing reasons that justify the interposition of an action of invalidity by unconstitutionality of articles 101, 102 and, 172 to the 176 of the Tributary Organic Code, referred illicit the formal ones by which it is applied to the temporary sanction of closing of commercial establishments and the procedure of verification from which east type of sanction springs; applying like reference the legal dispositions contemplated in the article 21 paragraphs 9 to the 22 of the Statutory law of the Supreme Court of Justice.

Keywords: Consitutionality, Closing of commercial establishments, Tributary system, Illicit formal, Verification procedure.

INTRODUCCIÓN

El tema central de este artículo se enmarca en el área fiscal tributaria; estudia la clausura temporal de establecimientos comerciales, resultado de la aplicación del procedimiento de verificación, previsto en los artículos 101,102 y, 172 al 176 del Código Orgánico Tributario.

Se tratará de demostrar si este procedimiento mantiene las debidas y adecuadas relaciones con las garantías mínimas del contribuyente de acuerdo con la Constitución. En este orden de ideas, es necesario destacar que al quebrantarse el sistema tributario, el Estado debe intervenir para asegurar este orden, y en este sentido el artículo 317 de la Constitución exige la aplicación de sanciones cuando se produzca esa fractura.

El objetivo del estudio fue analizar la constitucionalidad de la clausura temporal de establecimientos comerciales en el sistema tributario venezolano, partiendo de los preceptos contemplados en la Carta Magna, así como del carácter, eminentemente reglado y limitado del ejercicio de la potestad sancionatoria que tiene la Administración Tributaria según el ordenamiento jurídico vigente.

Además, este artículo procura dar a conocer todos los derechos y principios que se afectan con la aplicación de este tipo de sanción, así como brindar un abanico de posibilidades en cuanto a cómo debe aplicarse el procedimiento de verificación sin vulnerar o afectar los derechos de los contribuyentes toda vez que, hasta ahora, la forma que ha revestido la aplicación de dicho procedimiento contraviene la función primordial del estado de garantizar el bienestar social, la seguridad jurídica y la igualdad.

Cabe significar que la seguridad jurídica es uno de los elementos fundamentales del estado de derecho; seguridad jurídica significa para el ciudadano en primer lugar la protección de la confianza legítima y es crucial que cada uno sea capaz de prever y resistir posibles injerencias de parte del estado que afecten el ámbito de los derechos humanos fundamentales.



Para la redacción y fundamentación de este artículo se consultaron fuentes doctrinarias y bibliográficas contentivas del sustento legal de las figuras y procedimientos analizados, tales como la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Además, la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (Congreso de la República de Venezuela, 1981) el Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2010) y la doctrina que sobre clausura de establecimientos comerciales, procedimiento de verificación y poder sancionatorio existen en el ámbito científico-jurídico nacional.

De conformidad con dichos instrumentos, la Administración Tributaria no es un organismo netamente recaudador y represor con una organización rígida, por el contrario, debe procurar cada día estar más cerca del contribuyente con el objetivo de incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria no debe, en modo alguno, utilizar en primera instancia la fuerza, la represión y la arbitrariedad para cumplir su función de eficiencia, sino que debe emplear la persuasión para conseguir la creación de una cultura tributaria, que incida positivamente en el comportamiento del sujeto pasivo frente a su obligación de contribuir con las cargas públicas.

Es preciso destacar que al efectuar el análisis del procedimiento de imposición de la sanción de clausura de establecimientos comerciales, tal y como está concebida en el Código Orgánico Tributario, viola el debido proceso, es decir, si todos los actos previos a la imposición de la sanción por incumplimiento de los deberes formales, por parte de la Administración, en uso de su potestad sancionatoria y disciplinaria, permitieron la oportuna y adecuada defensa del sujeto pasivo sancionado, cumpliendo con el debido proceso.

CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

En materia de contravenciones, el término clausurar significa según Edwards (1994); 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.

Definida por Luzardo (1997, p. 133), como: "...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.

Son sancionados con esta pena quienes incumplan con el deber formal de emitir facturas u otros documentos obligatorios, según el primer aparte del artículo 101 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) por un monto mayor a doscientas unidades tributarias (200 UT) en un mismo período, cuando se trate de impuestos al consumo; la clausura de la oficina, local o establecimiento en que se hubiera cometido el ilícito será de uno (01) a cinco (05) días continuos.

En el caso de existir varias sucursales, la clausura solo se aplicará en el lugar de la comisión del ilícito. Por vía de excepción, en caso de impuestos indirectos, por violación de cualquiera de los numerales establecidos en el artículo 102 del Código Orgánico Tributario, la sanción abarcará además, la clausura por un plazo máximo de tres (03) días continuos de las sucursales, salvo que la empresa lleve libros especiales por cada sucursal de acuerdo a las normas respectivas.

Durante el período de la clausura debe cesar totalmente la actividad de los establecimientos, y no se podrán suspender el pago de salarios u obligaciones provisionales. Esta sanción constituye una doble pena, más no una medida de prevención o seguridad, por cuanto reprime y no evita por sí la prolongación de la desobediencia que se castiga, más allá de la hipotética fuerza de su coacción psicológica. Tiene por finalidad evitar que se continúe consumando la contravención y funciona como una especie de medida cautelar, con el objeto de interrumpir los efectos antijurídicos de la infracción. En tal sentido, para Meier (2006, p. 650), 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”.

En líneas generales se entiende por sanción a 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 es 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.

En fin, la privación de la actividad comercial, industrial o productiva que tiene consecuencias desfavorables para el patrimonio y la persona del infractor, así como para el Estado que deja de percibir por ley, los tributos que la administración Tributaria debe recaudar.

Se aborda a continuación un riguroso análisis del grado de observancia o acatamiento de los derechos y principios constitucionales, que si bien no son exclusivos de la tributación, conforman la denominada “esfera de garantías del debido proceso”, aplicable a todo procedimiento que pueda comprometer los derechos fundamentales y libertades



públicas de los particulares, tal como es el caso de la clausura temporal de establecimientos comerciales, prevista en los artículos 101 y 102 del Código Orgánico Tributario y los medios utilizados para su materialización: el denominado procedimiento de verificación (artículos 172 al 176 eiusdem).

TIPOS DE ILÍCITOS TRIBUTARIOS FORMALES POR LOS QUE SE APLICA LA CLAUSURA TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES

De acuerdo al Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), los ilícitos tributarios se clasifican en: Ilícitos Formales, Ilícitos Relativos a las Especies Fiscales y Gravadas, Ilícitos Materiales, Ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad.

Al adentrarse en el tratamiento del tópico encontraremos que los ilícitos formales constituyen todas aquellas acciones u omisiones derivadas del incumplimiento de los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario u otras leyes tributarias, puestos a cargo de los contribuyentes o responsables. El establecimiento de las sanciones de estos ilícitos, tienen como finalidad regular y controlar la actividad administrativa tendente a la determinación, verificación y fiscalización de los impuestos; así como, asegurar la recaudación de ingresos fiscales.

El artículo 99 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) establece ocho (08) deberes formales que debe cumplir todo contribuyente o responsable para no verse inmerso en algún tipo de ilícito formal. Estos deberes son los siguientes:

- a. Relacionados con el deber de inscribirse en la Administración Tributaria.
- b. Relacionados con la obligación de emitir y exigir comprobantes.
- c. Relacionados con la obligación de llevar los libros y registros especiales y contables.
- d. Relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones.
- e. Relacionados con la obligación de permitir el control de la Administración Tributaria.
- f. Relacionados con la obligación de informar y comparecer ante la Administración Tributaria.
- g. Relacionados al acatamiento de las órdenes de la Administración Tributaria.
- h. Relacionados al incumplimiento de cualquier otro deber formal.

Según Weffe (2007), la clausura temporal de establecimientos se aplica cuando se verifican de los siguientes deberes formales: obligación de emitir y exigir comprobantes así como los vinculados a la obligación de llevar libros y registros especiales y contables. La Administración Tributaria ha desarrollado en los últimos tiempos intensos operativos de



aplicación de las normas contenidas en los artículos 101 y 102 del Código Orgánico Tributario, que tratan específicamente del incumplimiento de los deberes formales antes reseñados.

Para Meier (2006) se aplica como criterio fundamental el de tipicidad de la acción como causa suficiente para su punibilidad; esto es, que basta con que el sujeto haya omitido el cumplimiento del deber formal específico, como por ejemplo la mención “sin derecho a crédito fiscal” en las facturas que soportan las operaciones gravables con el impuesto al valor agregado, para considerar aplicable la sanción prevista en los artículos de marras, especialmente la clausura del establecimiento del supuesto infractor.

Actualmente los intensos operativos desplegados por la administración tributaria que conllevan a estos cierres se materializan a través del denominado Plan Evasión Cero; este plan de carácter permanente constituye una filosofía de trabajo que orienta estrategias de acción en todos los rincones de la geografía nacional, para combatir la evasión fiscal, el incumplimiento de los deberes formales tributarios y consolidar entre los contribuyentes y la población en general, una cultura tributaria cuyos principales objetivos son:

Desarrollar la economía productiva, Desarrollar la sostenibilidad fiscal, Aumentar y diversificar la recaudación no petrolera, Acelerar la construcción del nuevo modelo productivo, rumbo a la creación del nuevo sistema económico, Aumentar la recaudación tributaria de origen no petrolero y, Disminuir la evasión en dos (02) puntos porcentuales con respecto al año anterior.

Con respecto al enunciado del problema que origina el Plan Evasión Cero se describe como altos niveles de evasión fiscal e incumplimiento de los deberes formales tributarios por parte de los contribuyentes.

El órgano o ente ejecutor del plan es el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) y su aplicación requiere de conexiones interinstitucionales ilustradas por ejemplo, con la contribución del Ministerio de la Defensa (MD), a través de la Guardia Nacional, para llevar a cabo el Plan Evasión Cero en los distintos procesos de Verificación y Determinación Tributarias; y la contribución del Ministerio de Salud (MS), por cuanto se realizan operativos conjuntos con el Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (IVSS).

Ahora bien, el artículo 30 de la vigente Constitución establece categóricamente la responsabilidad patrimonial del Estado en el supuesto de violaciones de los derechos humanos que le sean imputables, a través de indemnizaciones integrales a las víctimas de dichas violaciones o a sus derechohabientes, quienes tendrán derecho a recibir además el pago de daños y perjuicios. El mismo artículo prevé que el Estado adoptará las medidas legislativas y de otra naturaleza, para hacer efectivas las indemnizaciones establecidas en este artículo.

El Plan Evasión Cero contempla la posibilidad de que el SENIAT, actuando solo o en colaboración con otros órganos del poder público, podrá ejecutar las siguientes medidas:



Cierre del establecimiento por supuesto incumplimiento de deberes formales sin el debido procedimiento; Imposición de sellos, precintos y carteles que en forma infamante califican indebidamente al sujeto pasivo como “evasor fiscal”; Conculcación del derecho de acceso a la justicia, por imposición de sanciones en condiciones que imposibilitan el control jurisdiccional de los actos administrativos impositivos de sanciones tributarias.

Además, Conculcación del derecho a la integridad personal, por eventuales excesos del Resguardo Nacional Tributario en la realización de sus labores de apoyo al SENIAT; Violación a la garantía de inviolabilidad del hogar doméstico y de los “recintos privados de personas”, por la realización de las actividades de control fiscal sin las debidas órdenes judiciales; Violación al derecho a la presunción de inocencia, al exigir del contribuyente o responsables la prueba de su inocencia por la presunta comisión de ilícitos formales.

PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN

Desde el punto de vista lingüístico, la verificación presupone el conocimiento de algo; en el caso objeto de este estudio la verificación presupone el conocimiento del hecho imponible, su extensión y cuantía, en la forma y condiciones en las que, presumiblemente ciertas, están expresadas en la declaración jurada presentada por el sujeto pasivo.

Ello diferencia a la verificación, desde ya, de la fiscalización, pues si bien ambas constituyen modos de obrar de la Administración Tributaria tendentes a la declaración de la existencia y cuantía de la obligación tributaria, en la última de las mencionadas la labor de la Administración Tributaria se caracteriza por su exhaustividad, proveniente precisamente de la ignorancia o al menos la duda, en la dicción del artículo 130 del Código Orgánico Tributario, “respecto de la exacta dimensión del hecho imponible, como lo ha sostenido, en nuestro medio” (Ramírez, 2001, p. 557).

De tal manera, la Administración Tributaria, en el ejercicio de su potestad de determinación del tributo, consagrada normativamente en los artículos 121 y 127 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) y de acuerdo con la cual la Administración sustituye o complementa la determinación que debió realizar el contribuyente y que, o bien no realizó o lo hizo insuficientemente, tiene dos opciones, o formas de actuar: la verificación y la fiscalización, y desde antiguo así ha sido reconocido por la jurisprudencia.

En este sentido, la decisión más representativa en la materia es la adoptada por la Sala Político Administrativa Especial Tributaria de la Corte Suprema de Justicia el 27 de enero de 1995, de acuerdo con la cual la verificación procede al momento de comprobar “la exactitud de la declaración del hecho imponible, en cumplimiento del proceso de autodeterminación que la ley le impone”, de lo que se sigue la sumariedad como característica de la verificación.

Ello implica que la actividad administrativa determinativa oficiosa de eventuales diferencias de tributos surgidas de declaraciones impositivas es breve, y que en consecuencia no requiere de mecanismos procedimentales especialmente complejos, llegándose al punto incluso de pretender negarle a la verificación todo procedimiento



formal, inclusive por la Ley.

Fue precisamente sobre esta base que el vigente Código Orgánico Tributario pretendió, en sus artículos 172 a 176, regular el llamado “procedimiento” de verificación, como uno de los medios de actuación de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades. De tal manera, siguiendo tanto la orientación de la jurisprudencia como la normativa que lo regula, en el Código Orgánico Tributario el procedimiento de verificación en su aspecto penal tributario procede fundamentalmente en cuatro casos:

- a. Determinación de la comisión de ilícitos formales.
- b. Determinación de la comisión de ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas.
- c. Determinación de la posible violación de los deberes de los agentes de retención y percepción.
- d. Determinación de la comisión de los ilícitos materiales que implican incumplimiento omisivo de la obligación tributaria principal (retraso en el pago de tributos y contravención), con la aplicación de las penas que correspondan.

Dicho lo anterior, conviene poner de relieve la *contradictio in terminis* que implica hablar de un “procedimiento” de verificación, como título de la sección quinta del Capítulo III, “De los procedimientos” del Título IV del Código Orgánico Tributario, sin que en modo alguno los cinco artículos que componen la referida sección mencionen algún procedimiento.

Esto es un conjunto de actos tramitados según un orden y una forma de proceder fijada en la Ley con el objeto, en el caso del procedimiento administrativo, de actuar respetando el derecho a la defensa del interesado y, consecuentemente, garantizar su participación en el mismo. En efecto, la sanción por incumplimiento de deberes formales sin procedimiento, pueden dar lugar a situaciones injustas.

Ello, probablemente, es resabio de la concepción tradicional de acuerdo con la cual su carácter sumario, ya anotado, implica lo innecesario de establecer un contradictorio entre el órgano de instrucción y el interesado en la fase constitutiva del procedimiento, toda vez que por el conocimiento previo que tiene el contribuyente de su situación fiscal, reflejada en la declaración impositiva, es posible sostener que una actuación de este tenor, según ha dicho la jurisprudencia no implique violación del derecho a la defensa, como ya lo había sostenido la doctrina.

Ya en este punto, delineado aunque sumariamente el concepto, la naturaleza jurídica y lo casos en que procede la verificación como medio de concreción de la potestad sancionatoria de la Administración Tributaria en el Código Orgánico Tributario, se han sentado finalmente las bases para el análisis necesario de la idoneidad de la verificación, así entendida, como procedimiento penal tributario, en el sentido de su adecuación a los principios y garantías fundamentales de cualquier procedimiento de esta naturaleza, en la determinación de la comisión de ilícitos tributarios, de la responsabilidad penal tributaria y de su medida, la pena.



Esta modalidad tiene como único objetivo examinar o revisar el cumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos, por lo que la verificación puede efectuarse en las instalaciones de la Administración Tributaria o in situ, esto es en la oficina del sujeto pasivo del procedimiento (artículo 172 del Código Orgánico Tributario).

En este supuesto, debe existir autorización expresa por parte de la Administración Tributaria, ya sea para verificar los deberes formales de un contribuyente en específico o para verificar dichos deberes a un grupo de contribuyentes, utilizando como factor común, por ejemplo, su ubicación geográfica o actividad económica.

Mediante el procedimiento de verificación, la administración busca conocer si el contribuyente o el responsable, han dado fiel cumplimiento a los deberes formales que la Ley, el reglamento u otro providencia administrativa de efectos generales, le ha impuesto al sujeto pasivo, puesto que aquellos (los deberes formales) constituyen un medio integrado de control fiscal que le permite a la Administración conocer, sobre base cierta, la capacidad económica de cada uno de los administrados sujetos al pago de cargas fiscales.

Los deberes formales constituyen fuentes primarias de información, puesto que le permiten conocer a la Administración Tributaria el acontecer fiscal de cada uno de los datos consignados en los libros, facturas, documentos, declaraciones, entre otros, que le proporcionarán a la Administración Tributaria todos los elementos necesarios para determinar, sobre base cierta, la existencia o inexistencia de créditos fiscales a su favor, en su contra o, simplemente, su inexistencia. De allí la importancia que el legislador le ha dado a cada uno de los deberes formales al establecer su obligado acatamiento y de prescribir fuertes sanciones por su inobservancia.

Mediante resolución, se practicarán los ajustes detectados por la Administración Tributaria como resultados de diferencias en los tributos autoliquidados, o en las cantidades pagadas a cuenta de tributos. Dicha resolución será debidamente notificada conforme al Código Orgánico Tributario. Estas resoluciones contendrán la siguiente información: Liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, intereses moratorios, sanción del 10% del tributo o cantidad pagada a cuenta de los tributos omitidos, sanción por concepto de ilícitos formales.

Con el procedimiento de verificación de deberes formales la Administración Tributaria tan solo pretende conocer si el contribuyente o responsable cumple adecuadamente sus obligaciones de forma; o sea, las informativas que, en una futura determinación, le permitirán ejercer un adecuado control fiscal y medir la capacidad económica del sujeto pasivo.

PRINCIPIOS Y GARANTÍAS LEGALES Y CONSTITUCIONALES QUE SE AFECTAN CON LA CLAUSURA TEMPORAL DEL ESTABLECIMIENTO

En el asunto bajo estudio, vale la pena preguntarse preliminarmente, hasta dónde puede ceder el derecho constitucional al debido proceso en los procedimientos tributarios,



hasta dónde el denominado procedimiento de verificación del Código Orgánico Tributario cumple con sus premisas básicas y su contenido esencial.

O más concretamente, inquirir si cuando el legislador tributario diseñó los ilícitos sancionados con clausura de establecimiento (artículos 101 y 102 Código Orgánico Tributario), y permitió su aplicación como resultado de una verificación (artículos 172 al 176 Código Orgánico Tributario), se aseguró de respetar el contenido de los derechos vinculados al debido proceso, su haz de facultades y posiciones activas y pasivas, es decir, si tomó en cuenta los límites constitucionales impuestos al legislador a la hora de indicar los derechos constitucionales, o si por el contrario fueron obviados, impidiendo que se vacíe el contenido mínimo de todo derecho.

En otras palabras, es fundamental analizar si el legislador pretendió darle carácter objetivo a la responsabilidad personal derivada de los ilícitos tributarios, y en qué medida esto permite imponer las sanciones in audita alteram pars, sin derecho a ser oído, de forma tal que sin necesidad de procedimiento previo y con la sola actuación oficiosa, basada en el ejercicio del control fiscal, se pudiese atribuir y ejecutar sanciones tan gravosas como la multa o la clausura temporal de establecimiento.

Para desentrañar lo que tuvo en mente el legislador (*mens legislatoris*) es necesario indagar en la constitucionalidad de cualquier opción legislativa por medio del juicio de conformidad con la Constitución. Contrastar los fines garantistas y el sistema de valores constitucionales, particularmente con la sanción de clausura de establecimiento y con los medios empleados para aplicarla, implica un “examen de conformidad” con el derecho al debido proceso y el derecho a la defensa.

Implica además un “test de razonabilidad” para buscar y hallar el equivalencia, equilibrio, necesidad y adecuación de la sanción dispuesta por el legislador (clausura temporal) con la finalidad propuesta (cumplimiento de deberes formales), y contrastarla con otras opciones igualmente idóneas, pero menos gravosas o perjudiciales a los derechos del contribuyente. El debido proceso, como lo ha expresado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en Sentencia N° 5 de fecha 24 de enero de 2001:

(...) “Constituye una garantía inherente a la persona humana y en consecuencia, aplicable a cualquier clase de procedimiento. 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” (Tribunal Supremo de Justicia, 2001).

En cuanto al derecho a la defensa, en el fallo antes citado la Sala Constitucional dispuso 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” (Tribunal Supremo de Justicia, 2001).

El derecho constitucional al debido proceso tendría como límite inicial, límite constitucional prima facie de su regulación legal, el cumplimiento de sus caracteres de incolumidad e instrumentalidad, es decir que los derechos de las partes en el proceso no se supriman legalmente, permanezcan incólumes o indemnes y que su limitación o restricción no afecte su condición de medio o instrumento para el ejercicio pleno y efectivo de otros derechos.

Es decir, su regulación no se convierta en impedimento para ejercer los derechos a la defensa, a ser oído, a la presunción de inocencia, al acceso a la prueba, a la justicia y a los recursos legalmente establecidos, entre otros, del haz de derechos que conforman el cuadro de garantías del debido proceso.

Como lo ha señalado la doctrina, el derecho al debido proceso es de amplio espectro e implica la prohibición de la indefensión que supondrá la interdicción de toda privación o limitación del derecho de defensa proveniente tanto de la vía legislativa como de la jurisdiccional.

El derecho al debido proceso y al círculo de garantías que se derivan de él, podrían verse severamente comprometidos al ponerlos de relieve con algunas figuras o instituciones previstas en el Código Orgánico Tributario.

Afortunadamente, el ordenamiento jurídico cuenta con sus propios correctivos, como la cláusula interpretativa a favor de los derechos (favor libertatis, pro homine, o del “mayor valor de los derechos”), que sobrepone los derechos fundamentales a cualquier otro bien constitucionalmente tutelado, incluyendo la “razón de Estado” o el “interés superior del Fisco”.

En lo referente al derecho a la dignidad de la persona humana (que consiste, según lo expresado por la Sala Constitucional, en Sentencia N° 350, de fecha 15 de marzo de 2004):

“En la supremacía axiológica que ostenta la persona en virtud de su condición de ser racional, libre y responsable de sus acciones, lo que le impone a las autoridades públicas el deber de velar por la protección y salvaguarda de la vida, la libertad de los seres humanos por el mero hecho de existir, con independencia de consideraciones de naturaleza o de alcance iuspositivista” (Tribunal Supremo de Justicia, 2004).

Éste se encuentra consagrado constitucionalmente como uno de los valores superiores sobre los cuales se fundamenta el Estado Social y de Justicia y en torno al cual debe girar todo el ordenamiento jurídico, y, por ende, todas las actuaciones de los órganos que ejercen el Poder Público, los cuales tienen la obligación constitucional (artículos 19 y 25 de la Carta Magna) de adoptar las medidas legislativas, administrativas y judiciales de protección indispensable para salvaguardar los bienes jurídicos que



definen al hombre como persona, es decir la vida, la integridad, la libertad, la autonomía, etc.

Es esa la orientación que muestra la vigente Constitución cuando luego de establecer en su artículo 3º que el reconocimiento de la dignidad humana constituye un principio estructural del Estado Social de Derecho, prohíbe en sus artículos 45 y 46 las desapariciones forzadas, los tratos degradantes, inhumanos, las torturas o los tratos crueles que vulneren la vida como un derecho inviolable, las penas degradantes y los demás derechos inherentes a las personas.

Asimismo, “ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente”, este es el Principio “Non Bis In Idem”, es un principio general del derecho que excluye la posibilidad de que un mismo sujeto sea juzgado y sancionado por un mismo hecho anteriormente juzgado y sancionado. También es llamado principio de la cosa juzgada, el cual por constituir un presunción iuris et iure no admite prueba en contrario.

El Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), en su artículo 20, enuncia un principio íntimamente relacionado con éste, y es el Principio de Única Persecución, el cual establece: “Nadie debe ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho”. Afirma Pérez (2002, p. 104):

“En el Código Orgánico Procesal Penal este principio aparece como una regla prohibitiva que impide la apertura de un nuevo procedimiento penal contra su persona, que tiene pendiente un proceso penal por los mismos hechos, a los que se refiere este nuevo procedimiento, bien sea ante el mismo o ante otro tribunal distinto”.

Se trata de un procedimiento atinente en grado sumo a la seguridad jurídica, pues su cometido o función dentro de la lógica procesal, es evitar que se produzcan fallos contradictorios. Para Weffe (2002, p. 212) el Principio “Non Bis In Idem” supone:

Una única imputación sancionatoria como fundamento en una única responsabilidad, lo cual no debe entenderse, en modo alguno, como una proscripción de la pluralidad sancionatoria sobre el mismo sujeto, aún en los casos en los que tal pluralidad venga dada por un mismo hecho.

La doctrina española ha calificado a este principio como una prohibición de doble condena por el mismo hecho. Y en la cual los doctrinarios venezolanos han coincidido en que se conculcan y se vulneran los principios aludidos con la aplicación de la clausura temporal de establecimiento.

De igual modo, y de conformidad con lo previsto en el artículo 60 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela “toda persona tiene derecho al honor, a la reputación y a la propia imagen, este artículo protege el honor y otros valores inherentes a la persona como son la buena fama y la intimidad”.



Cabe considerar por otra parte, que se vulnera el Derecho a la intimidad personal y familiar sobre la cual la doctrina considera como unánime que se trate de un derecho autónomo e independiente, particularmente el derecho al honor ha sido reconocido expresamente por el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos del Hombre (Asamblea General de las Naciones Unidas, 1966) que en su artículo 17.1, dispone: “Que nadie será objeto de ataques a su honra y reputación y que toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencia o ataques”.

Asimismo, el artículo 11 numeral 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Organización de los Estados Americanos, 1969), dispone que nadie será objeto de ataques ilegales a su honra y reputación, nada de lo cual se produce cuando a una persona se le impone, en virtud de la comisión de un hecho punible y mediante una sentencia definitivamente firme dictada con arreglo a un debido proceso, una pena accesoria no corporal como la sujeción a la vigilancia de la autoridad.

Como puede observarse en la Clausura Temporal de Establecimiento se conculca el derecho al debido proceso, pues se somete a la indefensión, a la falta de notificación y el derecho a ser juzgado por nuestros jueces naturales. Tal como lo preceptúa el artículo 49, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela con sus 8 numerales; pero más grave aún se viola el derecho al honor, a la reputación y a la propia imagen, consagrados en el artículo 60. Cabe considerar por otra parte, que se vulnera el derecho a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen sobre la cual la doctrina considera como unánime que se trate de un derecho autónomo e independiente.

En efecto, como ya lo ha sentado en la Sala Constitucional en los expedientes números 2442/2003, del 01-09; 3094/2003, del 04-11, el honor es la percepción que la propia persona tiene de su dignidad, la cual opera en un grado de autoestima personal en tanto representa la valoración que la persona hace de sí misma, independientemente de la opinión de los demás; la honra es, en cambio, el reconocimiento social del honor, que se expresa en el respeto que corresponde a cada persona como consecuencia del reconocimiento de su dignidad por cada uno de los integrantes del colectivo social.

De esta manera constituye el derecho de toda persona a ser respetada ante sí misma y ante los demás; mientras que reputación por su parte, es el juicio de valor que los demás guardan sobre nuestras cualidades y virtudes, ya sean morales, personales, profesionales o de cualquier otra índole, de allí que también se le conoce como el derecho al buen nombre, ya que se encuentra vinculado a la conducta del sujeto y a los juicios axiológicos que sobre esa conducta se forme el resto de los miembros de esa sociedad.

Conforme a lo anterior, únicamente atentan contra el derecho a la honra y a la buena reputación todas aquellas conductas dirigidas a denigrar a la persona, las cuales incluyen la imputación de delitos sin justificación y de inmoralidades, las expresiones de vituperio y los actos de menosprecio público, en virtud de la afectación que las mismas producen en cada uno de los derechos examinados.

Así se llega entonces a los derechos y garantías fundamentales que detenta el contribuyente frente a la Administración Tributaria, y el respeto de estos en los



procedimientos administrativos tributarios, como es el procedimiento de verificación tributaria, que constituye la génesis de la clausura temporal de establecimiento, afianzada en el sistema a partir de julio de 2003, cuando el Servicio Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) adoptó el Plan Evasión Cero, imponiéndose una agresiva campaña de fiscalización de obligaciones tributarias formales.

Por consiguiente, en el país la sanción de clausura se ha transformado en un verdadero azote, sobre todo para los contribuyentes que generalmente no disponen de una liquidez suficiente como para que permanezcan cerrados sus locales o establecimientos, perdiendo ventas, además, como la Ley lo impone, abonar la multa correspondiente e impidiéndole el ejercicio del Derecho al Trabajo, consagrado como fin del Estado en el artículo 3 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela concatenado con el artículo 23 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Nadie duda de la gravedad de esta sanción, su imposición debería limitarse únicamente, a la realización de actos fraudulentos que justifiquen los serios perjuicios que provocará al contribuyente.

En muchos casos se ha hecho uso y abuso en la implementación de esta sanción. Se ha intentado clausurar por la clausura misma, sin advertir el peligro que ello trae aparejado, pues el clausurado cesa en su actividad, pierde de vender y, generalmente, al verse afectado su prestigio rápidamente descienden sus ventas, contraviniendo el artículo 60 de la Carta Magna, transformándose en un serio candidato a implementar despidos y suspensiones entre su personal por falta de trabajo; y por ende el Estado deja de percibir los tributos que gravan esa actividad mercantil, contraviniendo el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual preceptúa lo siguiente:

“El Sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos” (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

ITER PROCEDIMENTAL APLICADO EN LOS PROCESOS DE VERIFICACIÓN

Para Díaz (2004, p. 288) cuando se aplica este procedimiento, dada la falta de indicación de cada una de las fases que deben cumplirse en él, debido a que la sustanciación no se cumple realmente, ya que una vez iniciado el procedimiento se comprueban o mejor dicho se relatan unos hechos, que a juicio de la Administración Tributaria constituyen ilícitos tributarios, sin que se le permita al imputado, conocer sobre que se le está investigando y mucho menos poder controlar las pruebas que sustentan el dicho de la Administración.

Solo se generan en algunos casos, sobre todo cuando se efectúa en el domicilio fiscal del sujeto pasivo, actos de trámite o sustanciación, que solo contienen constataciones de hechos, pero en ningún caso antes de dictarse el acto administrativo, esencialmente sancionatorio, se le da la oportunidad de contradecir las afirmaciones de la



Administración, con base en sus argumentaciones y las pruebas que pudieran aportar, lo que equivale a decir que se le aparta de la formación del acto.

Motivado a esta carencia de un iter procedimental, en la práctica esto le ha permitido a la Administración Tributaria ejercer su función de una manera arbitraria, todo lo cual ha traído como consecuencia la interposición de innumerables Recursos Jerárquicos y Contenciosos Tributarios, alegando recurrentemente la violación a la garantía del debido proceso.

El procedimiento de verificación en la forma como se ha venido efectuando contraviene la función primordial del Estado, de garantizar el bienestar social, la seguridad jurídica y la igualdad. Es menester significar que la seguridad jurídica es uno de los elementos fundamentales del Estado de Derecho y los ciudadanos tienen que ser capaces de prever posibles injerencias de parte del Estado que les pueda afectar. Seguridad jurídica significa para el ciudadano en primer lugar la protección de la confianza legítima.

En efecto, alega Meier, (2006, p. 652) que el denominado procedimiento de verificación (artículo 172 al 176) “no contiene exactamente lo que se conoce comúnmente por procedimiento”. Se limita a indicar una serie de normas incompletas, aparentemente referidas al inicio y la terminación del ejercicio de la potestad determinativa (destinada a ajustar la existencia y la cuantía de la obligación sobre la base de los datos aportados por los sujetos pasivos en sus declaraciones y liquidar las diferencias), obviando la fase vital de sustanciación.

En definitiva en los procedimientos de carácter sancionatorio debe garantizarse lo siguiente: El órgano instructor cumple con la garantía de iniciación del procedimiento, señalando el título de potestad y la competencia que lo habilitan para actuar, con la debida notificación que indique el alcance, la naturaleza del procedimiento (determinativa o sancionatoria) y las consecuencias del mismo, incluso en los procedimientos que se inicien de oficio o que se lleven a cabo en la sede de la Administración Tributaria, en los que el sujeto pasivo goza del derecho a conocer de la apertura del procedimiento.

La apertura de una fase probatoria, que implique la sustanciación del expediente, permitiendo la posibilidad cierta del acceso pleno al mismo, así como el acceso a las pruebas y la oportunidad para controlarlas y contradecirlas, sin que pueda otorgarse presunción de validez y plena prueba a los actos del órgano sancionador con motivo del ejercicio de sus facultades, o que consten en los expedientes, documentos o registros que lleven o tengan en su poder.

Permitir desvirtuar los hechos o infracciones, consistiendo así que el órgano competente pueda efectuar en un juicio de culpabilidad, y al investigado controlar y contradecir los hechos y las pruebas a las que ha tenido pleno acceso, sin perjuicio de que la carga de la prueba en los procedimientos de corte sancionador corresponde a la Administración, que no valorará las pruebas manifiestamente impertinentes o ilegales, rechazándolas al decidirse el acto o el recurso que corresponda. Como consecuencia del estricto cumplimiento del círculo de garantías del debido proceso, que la culpabilidad del



indiciado haya sido legalmente declarada en forma indubitable.

La falta de un cauce procedimental, de lapsos, plazos y oportunidades para que el afectado pueda directamente gozar del derecho al debido proceso y de sus caracteres de incolumidad e instrumentalidad, es decir que los derechos de las partes en cualquier proceso o procedimiento no se supriman legalmente, permanezcan incólumes y que su limitación o restricción no afecte su condición de medio o instrumento para el ejercicio pleno y efectivo de otros derechos, esto es, que su regulación no se convierta en impedimento para ejercer los derechos a la defensa, a ser oído, a la presunción de inocencia, al acceso a la justicia y a los recursos legalmente establecidos como cuadro de garantías mínimo.

Ciertamente, por una parte no figura en los referidos artículos la intención expresa del legislador de omitir la apertura de procedimiento en los supuestos de verificación, y por la otra, tampoco existe indicación de que la ejecución de las sanciones previstas en los artículos 101 y 102 del Código Orgánico Tributario proceda sin que medie ninguna oportunidad de defensa por parte del contribuyente.

Por una parte no figura en los referidos artículos la intención expresa del legislador de omitir la apertura del procedimiento en los supuestos de verificación y, por la otra, tampoco existe indicación de que la ejecución de las sanciones previstas en los artículos 101 y 102 del Código Orgánico Tributario proceda sin que medie ninguna oportunidad de defensa por parte del contribuyente.

CONCLUSIONES

Finalmente se puede llegar a las siguientes conclusiones: luego de pasear por la consagración normativa que regula la aplicación de la sanción de clausura temporal de establecimiento por medio del denominado procedimiento de verificación, se puede afirmar las notables divergencias entre la normatividad del modelo en el nivel constitucional y su aplicación legal y administrativa.

Al identificar los tipos de ilícitos tributarios formales, se infiere que son cinco las conductas que pueden ser castigadas con la clausura temporal de establecimientos en nuestro Derecho Tributario, contenidas todas en los artículos 101, numeral 1 y 102, en sus 4 numerales, del Código Orgánico Tributario, todas directamente vinculadas con el incumplimiento de deberes formales necesarios para la inspección y recaudación de los tributos indirectos, fundamentalmente el Impuesto al Valor Agregado, a continuación se detallan cada una:

- Omisión de emisión de comprobantes.
- Omisión de llevado de libros contables y registros especiales exigidos por las normas respectivas especiales.
- Omisión de llevado de libros contables y registros especiales sin cumplir con las formalidades o condiciones establecidas por las normas correspondientes, o llevarlos con



atraso superior a un (01) mes.

- Llevado de libros contables y registros en moneda extranjera o idioma distinto al castellano.
- Omisión de conservación de contabilidad y soportes contables.

En tal sentido, al confrontar la figura obligatoria o contradictoria de la clausura de establecimiento y su medio para ejecutarla: el procedimiento de verificación aplicado para sancionar incumplimiento de deberes formales, dada la falta de una precisión del iter-procedimental que debe seguir la Administración Tributaria, se ha convertido en un medio que la induce a ejecutar una actividad contraria a las garantías constitucionales, previstas en los artículos 28 y fundamentalmente 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela por contrariar el texto fundamental.

Ahora bien, al estudiar el procedimiento de verificación aplicado ante la comisión de ilícitos formales sin la apertura de un procedimiento previo en que el presunto infractor pudiera contar con las debidas garantías consagradas en el ordenamiento jurídico se quebranta la confianza legítima del contribuyente o responsable de participar en los mecanismos de concreción de la justicia legal, es decir, de utilizar un ordenamiento jurídico inspirado en los valores superiores de libertad, justicia y seguridad garantizando entre todos sus niveles que la sociedad y sus componentes participen de los atributos del estado democrático y social de derecho y de justicia.

Es así como este procedimiento conculca las premisas básicas y el contenido esencial del derecho al debido proceso y sus derechos correlativos, concluyendo que se obvian los límites dispuestos a impedir que se vacíe su contenido mínimo; no se tomaron en cuenta las restricciones constitucionales impuestas al legislador a la hora de limitar los derechos constitucionales.

Lo anterior demuestra el examen que se realiza a los derechos o principios constitucionales como el debido proceso, los cuales se presentan en el ordenamiento jurídico con su fuerza informadora, supraordenadora y vinculante, de allí que no se justifique que el legislador tributario amparado en una razón de Estado, en un interés público o interés superior al fisco, impida o dificulte que sobre ciertas figuras, como la sanción de clausura temporal de establecimiento o el procedimiento de verificación, se observen los derechos constitucionales, se exija sin obstáculos su cumplimiento y se lleve a cabo un mínimo contradictorio en sede administrativa o un debate jurisdiccional amplio.

Al explicar un iter-procedimental en los procesos de verificación conlleva a que la represión de cualquier ilícito debe estar guiada por la idea y valor de justicia, y sus lógicos corolarios: la racionalidad jurídica y la proporcionalidad de las sanciones. Por ello el contenido normativo y el alcance de cualquier sanción, debe evitarse el sacrificio innecesario de los derechos fundamentales, debe ajustarse al programa y al sistema de valores constitucionales, causando el menor perjuicio o menoscabo de los derechos e intereses en juego.



Lo contrario significaría la quiebra del fin del Estado, que en su artículo 3 de la Constitución establece como fin esencial la defensa y el desarrollo de la persona, la necesaria prudencia entre coerción estatal y las garantías ciudadanas, con las secuelas negativas de un derecho inflexible, excesivamente rígido, que privaría de legitimidad a las actuaciones administrativas.

Aunado a lo expuesto, se tiene el marcado autoritarismo que despliega la Administración Tributaria en aras de un supuesto cambio institucional para dejar atrás los desmanes del pasado, que se ha traducido en una mera superposición de voracidad recaudatoria aplastante de los derechos fundamentales de los ciudadanos y menospreciante de las garantías que los protegen.

Finalmente solo queda recordar el moderno concepto de la Constitución como norma de aplicación inmediata, para impugnar todos los actos administrativos que emanen de la Administración Tributaria violadores de sus normas, principios, derechos y garantías, dirigidos a proteger el libre desenvolvimiento de la vida de los hombres y de su feliz interacción con el Estado, todo lo cual ha derivado del análisis sobre la constitucionalidad de la Clausura Temporal de Establecimiento en el Sistema Tributario Venezolano.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abache, S. (2006). Regulación, incongruencias e inconstitucionalidad del procedimiento de verificación del Código Orgánico Tributario de 2001. Revista de Derecho Tributario No. 111.
- Asamblea General de las Naciones Unidas (1966). Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos del Hombre. Resolución No. 2200. New York, USA.
- Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453, 24 de marzo de 2000. Caracas, Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Procesal Penal. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 5.930, 04 de septiembre de 2001. Caracas, Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial No. 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001. Caracas, Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2010). Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Gaceta Oficial No. 39.447, de fecha 16 de junio de 2010. Caracas, Venezuela.
- Congreso de la República de Venezuela (1981). Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Gaceta Oficial No. 2.818, de fecha 1º de julio de 1981. Caracas, Venezuela.
- Díaz, F. (2004). VII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. El Procedimiento de



Verificación en el Código Orgánico Tributario y las Garantías Constitucionales Consagradas en el Artículo 49 de la Constitución. Caracas, Venezuela. Publicaciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

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

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

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

Organización de los Estados Americanos (1969). Convención Americana sobre los Derechos Humanos, de fecha 22 de noviembre de 1969. San José, Costa Rica.

Pérez, E. (2002). Manual de Derecho Procesal Penal. Caracas, Venezuela. Editorial McGraw Hill.

Ramírez, A. (2001). Los Procedimientos Administrativos previstos en el Nuevo Código Orgánico Tributario, en "Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001". Caracas, Venezuela. Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Tribunal Supremo de Justicia (2001). Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 24 de enero de 2001, con ponencia del Magistrado Dr. Iván Rincón Urdaneta. Acción de Amparo. Caso Supermercado Fátima, S.R.L. Caracas, Venezuela.

Tribunal Supremo de Justicia (2004). Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 15 de marzo de 2004, con ponencia del Magistrado Dr. José Manuel Delgado Ocando. Acción de Amparo. Caso: José Ademir Márquez Pérez y otros. Caracas, Venezuela.

Weffe, C. (2002). Breves Anotaciones sobre la Parte General del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001. Revista de Derecho Tributario N° 95.

Weffe, C. (2007). Antijuricidad material y derecho penal tributario: el caso de los Ilícitos Formales Relativos a la Facturación en el Impuesto al Valor Agregado. Jornadas Internacionales Cuestiones Actuales de Derecho Tributario. Caracas, Venezuela. Publicaciones de la Fundación de Estudios de Derecho Administrativo.