

La inquisición fiscal del siglo XXI en Venezuela y la crisis en el garantismo: comentarios a la clausura del establecimiento como sanción en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario

José A. Zambrano Reina

Abogado

Resumen: *Análisis de la clausura del establecimiento como sanción por la comisión de ilícitos tributarios, en el marco de un régimen sancionatorio altamente represivo y nada acorde con los parámetros constitucionales de respeto a las garantías fundamentales de todo ciudadano.*

Palabras claves: *Clausura de establecimientos, potestad sancionadora, garantías ciudadanas.*

Abstract: *Analysis of the close of business as a sanction derived from tax illicit, in the context of a repressive regime contrary to the constitutional principle of respect to the citizen fundamental guarantees.*

Keywords: *Close of business, sanctioning powers, citizens guarantees.*

Mucho es lo que el foro comentó en relación con la reforma tributaria que esperábamos desde inicios del año pasado: a partir de posibles imposiciones al patrimonio hasta el aumento de todas las alícuotas impositivas; no obstante, no contábamos con la astucia del régimen de turno en cuanto a la forma jurídica que tan esperada reforma revestiría.

En efecto, en el marco de los más de 50 decretos leyes ilegítimamente emitidos con fundamento en la ley habilitante conferida al Presidente de la República el 19 de noviembre de 2013, la *Gaceta Oficial* número 40.543 del 18 de noviembre de 2014 anunció la publicación en el número 6.152 Extraordinario de esa misma fecha¹ del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Código Orgánico Tributario.

Al margen de los problemas semánticos y técnicos que presenta la expresión “Decreto-Ley del Código”²; más allá de los problemas relacionados con la legitimidad de la ordenación

¹ Destacamos aquí que aun cuando ese número extraordinario tiene esta fecha, no fue sino hasta el 28 de noviembre que dicho ejemplar del medio de divulgación oficial estuvo a disposición de los ciudadanos.

² Recordemos aquí que el artículo 202 de nuestra Constitución señala que “... *Las leyes que reúnan sistemáticamente las normas relativas a determinada materia se podrán denominar códigos*”; de este modo, resulta un pleonasma señalar que se trata de una ley del Código Orgánico Tributario cuando la idea de “código” encierra un acto normativo de esta jerarquía. Así, la expresión que usa el Ejecutivo podría traducirse como el decreto ley de la ley que reúne sistemáticamente la materia tributaria.

tributaria vía decretos-leyes; más allá del hecho de que se trata de una ley de **carácter orgánico**³ emanada del Poder Ejecutivo; resalta a la vista que aun cuando no fueron modificadas todas las normas del Código Orgánico Tributario de 2001⁴, el decreto en comentarios no detalla en forma preliminar los artículos reformados.

Desde el punto de vista externo, es claro que el propósito del Ejecutivo Nacional fue considerar al decreto del 18 de noviembre de 2014 una nueva ley, en aras de escapar a la obligación que impone el artículo 5 de la Ley de Publicaciones Oficiales⁵; no obstante, una revisión pormenorizada del Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario revela la necesidad de pasar desapercibidas las notas de un régimen fiscal violatorio de los valores, principios y garantías democráticos consagrados inequívocamente en nuestra Constitución⁶.

Una exposición, siquiera superficial, de todos los aspectos modificados por este novísimo instrumento de rango legal en modo alguno puede ser tarea de un artículo de estas características; preferimos por el contrario circunscribirnos a un aspecto particular que por su relevancia práctica merece las líneas que ahora dedicamos.

Tal aspecto no es otro que la clausura del establecimiento como sanción por la comisión de ilícitos tributarios, en el marco de un régimen sancionatorio altamente represivo y nada acorde con los parámetros constitucionales de respeto a las garantías fundamentales de todo ciudadano.

Como punto de partida, hemos seleccionado el principio de proporcionalidad en materia sancionatoria para el análisis de esta sanción, la cual nos permitimos desde ya calificar con el carácter penal, dada la trascendencia que ella reviste; de este modo, dedicaremos unas líneas a la reflexión de éste y otros principios conexos, todos inherentes a un Estado Garantista como lo es la República Bolivariana de Venezuela, para luego analizar el empleo de la pena en comentarios en el Código de 2001 y en el Decreto-Ley de 2014.

Así, pues, sería un crimen para nosotros reflexionar sobre el garantismo y sus principios inherentes sin tomar en cuenta a quien consideramos su principal exponente: éste no es otro que el jurista florentino Luigi Ferrajoli, quien revela que en el mundo moderno el garantismo como modelo normativo plantea un conjunto estructurado de “*vínculos impuestos a la potestad punitiva del estado en garantía de los derechos de los ciudadanos*” en aras de “*minimizar la violencia y de maximizar la libertad*” sobre la base de un sistema “*de poder mínimo*”⁷.

³ Por imperio de la Constitución, sujeto a diversos controles (acuerdo de las dos terceras partes de la Asamblea Nacional, pronunciamiento de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia...).

⁴ Publicado en la *Gaceta Oficial* Número 37.305 del 17 de octubre de 2001.

⁵ “*La Ley que sufra una reforma parcial deberá publicarse íntegramente con las modificaciones que hubiere sufrido, las cuales se insertarán en su texto suprimiendo los artículos reformados de manera de conservar su unidad. Esta publicación deberá estar precedida por la de la ley que hace la reforma.*” Publicada en la *Gaceta Oficial* número 20.546 del 22 de julio de 1941.

⁶ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la *Gaceta Oficial* número 5.908 Extraordinario del 19 de febrero de 2009.

⁷ Ferrajoli, Luigi: “*Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal*”. Traducción de Perfecto Andrés Ibáñez, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino, Juan Terradillos Basoco y Rocio Cantarero Bandrés. Trotta, Madrid: 1995. p. 851 y 852. Recordemos en este punto que el garantismo es una teoría que tiene su génesis en el pensamiento jurídico penal pero que hoy en día se trata de un modelo de protección de los derechos fundamentales.

Vale destacar aquí que el profesor florentino señala igualmente que el garantismo, desde otro punto de vista, “*opera como doctrina jurídica de legitimación y sobre todo de deslegitimación interna del derecho penal, que reclama de los jueces y de los juristas una constante tensión crítica hacia las leyes vigentes*”; de este modo, el autor invita a los operadores jurídicos a reflexionar con sentido crítico respecto de la validez de las normas jurídicas de cara al rol y función que cumplen en el sistema jurídico⁸.

En este marco, vale la pena destacar que existen 10 principios que el garantismo adopta para su axiomatización⁹, de los cuales 3 en particular sirven a nuestro análisis; tales son: 1) principio de la sucesividad de la pena respecto del delito; 2) principio de necesidad o de economía del derecho penal; y 3) principio de lesividad o de la ofensividad del acto; todos estos principios, a nuestro entender, alineados al principio de proporcionalidad mínima, de la cual el autor señala que, además de ser un principio, se trata de un carácter ulterior de la pena moderna.

Conforme al primero de ellos, la aplicación de una pena debe presuponer la existencia y comisión de un delito, el cual en atención al principio de proporcionalidad, fijará la magnitud de la aplicación de esta pena. Conforme al segundo, el Estado, en su proceso de Criminalización Primaria¹⁰, no puede establecer cualquier conducta como delictiva, sino que debe limitarse a criminalizar únicamente aquello que sea necesario para preservar el orden social.

El tercero propugna que el daño es el presupuesto definitivo para la intervención estatal¹¹, de suerte que sin la producción de un daño, es cuestionable la criminalización primaria y por supuesto, la aplicación de la pena.

Finalmente, la proporcionalidad mínima se presenta como un principio cardinal en el garantismo moderno que, lejos de legitimar la pena como retribución, pone de relieve que “*el derecho penal debe escoger entre irracionalidades, para impedir el paso de las de mayor calibre*” y en consecuencia, “*no puede admitir que a esa naturaleza no racional del ejercicio del poder punitivo se agregue una nota de máxima irracionalidad, por la que se afecten bienes de una persona en desproporción grosera con el mal que ha provocado*”¹².

De este modo, es claro que un Estado garantista criminaliza conductas que considera necesario prohibir dado el grave impacto que tienen en el orden social; en virtud de ello, dado que la pena es un daño que se produce en respuesta al delito, aquella debe ser proporcional o adecuada a éste.

⁸ “*Esto dista de ser lo habitual en la ciencia y en la práctica jurídica, en las que un malentendido positivismo jurídico suele dar aliento a actitudes acriticamente dogmáticas y contemplativas frente al derecho positivo y sugiere al jurista la tarea de cubrir o hacer cuadrar sus antinomias en vez de hacerlas explícitas y denunciarlas*”. *Ob. Cit.* p. 853.

⁹ Ferrajoli: *ob.cit.* p. 93.

¹⁰ “*Criminalización primaria es el acto y el efecto de sancionar una ley penal material, que incrimina o permite la punición de ciertas personas*”. Zaffaroni, Eugenio Raúl; Alagia, Alejandro; y Slokar, Alejandro: “Derecho Penal. Parte General”. Segunda Edición. Ediar. Buenos Aires, 2002, p. 7.

¹¹ A decir de Ferrajoli (*Ob. Cit.*, p. 466): “*es denominador común a toda la cultura penal ilustrada: de Hobbes, Pufendorf y Locke a Beccaria, Hommel, Bentham, Pagano y Romagnosi, quienes ven en el daño causado a terceros las razones, los criterios y la medida de las prohibiciones y de las penas*”; por su parte, Zaffaroni (*Ob. Cit.*, p. 126 y 127) considera que se trata del más importante de los límites materiales al poder criminalizante y a la injerencia coactiva del estado en general.

¹² Zaffaroni, *Ob. Cit.*, p. 130. En definitiva, un sistema garantista reconoce el daño (irracional) que causa con la imposición de la pena, de manera que aun cuando no exista una relación natural entre el la pena y el delito, ello no quiere decir que aquella, como respuesta a éste, no sea adecuada en alguna medida (Ferrajoli, *Ob. Cit.*, pp. 397 y 398).

Con el fin de justificar el espacio dedicado a la reflexión sobre los principios penales de un sistema garantista, vale en este punto señalar que en nosotros no existen dudas respecto del carácter garantista del modelo normativo (consagrado en primer lugar en la Constitución) de la República Bolivariana de Venezuela, en cuyo sistema jurídico existe el Decreto-Ley de Código Orgánico Tributario¹³.

En rigor de verdad, y siguiendo las enseñanzas del jurista Ferrajoli, resulta válido entonces revisar el mencionado instrumento de rango legal a la luz de los principios que informan al sistema garantista y sobre esa base, hacer una breve reflexión respecto de su validez intrínseca en el marco constitucional que le sirve de fundamento.

Si bien podríamos reflexionar respecto de todo el régimen sancionatorio contenido en el novísimo Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario, como ya lo hemos señalado, resulta inconveniente a los fines del presente artículo, dada la amplitud de observaciones que merece la reforma en comentarios. Por ello, nos limitamos a observar el aspecto particular de la clausura del establecimiento como respuesta sancionatoria a la comisión de ilícitos tributarios.

Sabido es que en la actualidad nuestra norma marco en materia fiscal clasifica los ilícitos tributarios en 3 categorías (4 en el Código de 2001) a saber: 1) ilícitos formales; 2) ilícitos materiales; y 3) ilícitos penales. En tal sentido, es claro que el legislador reconoce que algunos ilícitos constituyen delitos, sobre los cuales, dada su gravedad, debería recaer una pena, mientras que otros constituyen infracciones que, por tener una menor gravedad, ameritan una sanción de carácter no penal.

En este punto, es justo preguntarse, ¿qué diferencia una sanción de una pena? De acuerdo con Ferrajoli, *“mientras que el delito suele ser una violencia ocasional y a veces impulsiva y obligada, la violencia infligida con la pena es siempre programada, consciente, organizada por muchos contra uno”*¹⁴; por su parte, Zaffaroni señala que la pena es *“una coerción que priva de derechos o infiere un dolor”*¹⁵.

En síntesis, para definir en una forma más o menos satisfactoria la pena, hemos de partir del hecho de que se trata de un daño, una violencia o más propiamente de una privación de derechos¹⁶.

Ciertamente la definición estaría incompleta si la consideramos con prescindencia de las nociones del derecho penal y del delito, pues es ahí donde la noción de pena adquiere su carácter diferenciador de sanciones de otra naturaleza.

¹³ Aquí, basta considerar la consagración de garantías constitucionales como la irretroactividad de la Ley, las responsabilidades de los funcionarios por violaciones de derechos fundamentales, la prohibición de penas infamantes y degradantes, la prohibición de privaciones de derechos con posterioridad al cumplimiento de la pena, la preferencia de penas distintas a la privativa de libertad, la limitación de sanciones penales a los casos de evasión fiscal, en fin, toda una gama de normas consagradas a la protección de las libertades individuales a través de límites a los poderes del Estado.

¹⁴ Ferrajoli: *Ob. Cit.*, pp. 385 y 386.

¹⁵ Zaffaroni: *Ob. Cit.*, p. 37.

¹⁶ Ello pues, una vez superada la visión de la igualdad natural de la pena y el delito, ha sido posible considerar la pena moderna como abstracta, cuantificable y predeterminable; de ahí que más que de una “aflicción”, estamos hablando de una “privación” (Ferrajoli: *Ob. Cit.*, p. 389 y 390).

Para una definición más o menos satisfactoria, vale la pena traer aquí el criterio de Zaffaroni, conforme al cual el derecho penal es el “conjunto de leyes que traducen normas tuitivas de bienes jurídicos y que precisan su alcance, cuya violación se llama delito e importa una coerción jurídica particularmente grave, que procura evitar nuevas violaciones por parte del deudor”¹⁷.

Aquí vale la pena destacar que la noción de bien jurídico, aun a pesar de la vaguedad de su alcance en la doctrina, juega un papel preponderante; en todo caso, el delito, desde el punto de vista externo, debe ser concebido como una lesión grave a un bien jurídico (entendido este como un valor fundamental de la sociedad cuya protección está encomendada al Estado¹⁸).

Así, la pena como respuesta al delito está justificada como una coerción grave, donde la gravedad constituye su nota característica y diferenciadora de sanciones de otra naturaleza; en este contexto, será un juicio valorativo arraigado en la conciencia social el que determinará en cada caso cuándo estamos en presencia de una pena y cuándo estamos en presencia de una sanción distinta¹⁹.

Aclarado esto, vale la pena volver al ámbito tributario sancionatorio que ahora nos ocupa, planteando en primer lugar, ¿Es la sanción de clausura del establecimiento de carácter penal o de una naturaleza distinta?

Forzosamente debemos decir que la clausura del establecimiento es una sanción penal. En primer lugar, tal como toda sanción, se trata de la privación de un derecho que, en el Código Orgánico Tributario, se produce en respuesta a la comisión de ilícitos tributarios.

A ello, necesariamente debemos añadir que no se trata de un derecho cualquiera, sino uno consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela: no es otro que el derecho a la libertad económica establecido en el artículo 112.

En efecto, el derecho a la libertad económica y en este marco la libertad de empresa se manifiesta en tres dimensiones indispensables, a saber: a) La libertad de acceso al mercado; b) La libertad de ejercer la actividad económica de su preferencia y; c) La Libertad de cesar el ejercicio de esa actividad²⁰.

De este modo, cualquier restricción²¹, así sea temporal, a la realización de la actividad económica escogida es un claro menoscabo de este derecho constitucional, el cual debe ser entendido como una privación de carácter sancionatorio.

¹⁷ Zaffaroni, Eugenio Raúl: “*Tratado de Derecho Penal*”. Tomo I.

¹⁸ Zaffaroni, Eugenio Raúl: “*Manual de Derecho Penal, Parte General*”. 5^a Ed. Ediar. Buenos Aires: 1999, p. 389 y 390 “bien jurídico penalmente tutelado es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de las conductas que le afectan”

¹⁹ Por supuesto, las mismas consideraciones podemos hacer del delito; así, llamará la atención de la conciencia social el hecho de que una conducta que no lesione gravemente un bien jurídico sea considerada delito y en consecuencia, castigada penalmente.

²⁰ Enterena Custa, Rafael. “*Curso de derecho administrativo*”, Editorial Tecnos, Novena Edición, Madrid 1992, p. 495

²¹ Es importante destacar que no estamos hablando de las limitaciones normales que establece el ordenamiento jurídico con miras a la realización de los fines del Estado; en este punto hablamos de una perturbación grave al ejercicio del derecho en comentarios.

Finalmente, respecto de la gravedad de esta coerción, cabe señalar que en el contexto actual de la actividad empresarial en Venezuela, la imposibilidad de ejercer la actividad económica por un período (siquiera de 3 días) ciertamente causa un grave perjuicio a la situación económica del contribuyente, en el entendido que se trata de un período dentro del cual éste no generará ingresos mientras que por el contrario seguirá causando gastos (de administración, salarios de los trabajadores, pérdidas que se pueden generar en la inactividad de determinados activos, etc.).

Así, no tenemos dudas de que la clausura del establecimiento es una sanción de carácter penal, de manera que en atención a los principios penales propios de un sistema garantista, esta pena debe aplicarse como respuesta a la comisión de un delito que cause un daño de tal magnitud que justifique su aplicación.

Sin embargo, vemos cómo el Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario de 2014 transgrede abiertamente los principios que hemos señalado hasta ahora, toda vez que emplea la pena de clausura temporal del establecimiento en una forma abusiva y desproporcionada.

Para una mejor comprensión del tema, estimamos necesario exponer brevemente el panorama desde la óptica del Código Orgánico Tributario de 2001 con el fin de contrastarlo con el régimen propuesto por el Ejecutivo en el Decreto-Ley de 2014.

De la lectura del Código Orgánico Tributario de 2001, podemos extraer como características fundamentales de la clausura del establecimiento las siguientes: 1) está prevista como sanción para la comisión de 5 ilícitos tributarios; 2) su duración oscila entre 1 y 5 días; y 3) es a todo evento de carácter temporal.

Por su lado, el Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario de 2014 plantea un incremento en la gravedad de la pena en comentarios, toda vez que: 1) está prevista como sanción para la comisión de 35 ilícitos tributarios; 2) su duración oscila entre 5 y 10 días; y 3) es en principio temporal (no obstante, existen casos en los cuales la sanción de clausurase extenderá hasta tanto el sujeto pasivo cumpla con los deberes cuyo incumplimiento originó el ilícito sancionable, lo notifique a la Administración Tributaria y esta levante la “medida” de clausura).

Cuanto menos, este repentino y claramente represivo cambio en el paradigma de la sanción de clausura del establecimiento requiere reflexionar con miras a encontrar alguna justificación que lo legitime; de lo contrario, bien podemos cuestionar su validez en el sistema jurídico venezolano.

Como punto de partida, vale insistir en que la sanción en comentarios es de un claro carácter penal; en rigor de verdad, y desde una óptica garantista, es lógico intuir entonces que la clausura del establecimiento en el Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario de 2014 se produce como respuesta para la comisión de ilícitos tributarios de carácter penal, esto es, delitos considerados en su punto de vista externo (conductas que lesionan gravemente bienes jurídicos fundamentales).

Sin embargo, penosamente debemos reconocer que nuestra intuición lógica desafía el contenido del dispositivo normativo en comentarios. Al menos en forma preliminar, debería llamarnos la atención que el decreto en comentarios clasifique los ilícitos tributarios en formales, materiales y penales²² y asigne una sanción de carácter penal a ilícitos que considera de naturaleza distinta a la penal.

²² En el entendido que cada categoría es, si no independiente, al menos diferenciable de las otras.

Fundadas son nuestras sospechas cuando vemos que en todo momento la clausura del establecimiento está prevista en el Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario como una sanción para la comisión de ilícitos formales.

Sobre esta base, resulta pertinente preguntarnos ¿qué son los ilícitos formales? La respuesta a esta interrogante nos permitirá formarnos un juicio responsable respecto de la validez intrínseca de las normas sancionatorias que ahora nos ocupan.

El artículo 99 del Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario (al igual que el Código Orgánico Tributario de 2001) establece que *“los ilícitos tributarios formales se originan por el incumplimiento de los deberes siguientes: ...”*; acto seguido, establece un catálogo de conductas que, de una revisión global del decreto (y del Código de 2001) en comentarios, resultan ser deberes formales; de esta forma, podemos decir más sencillamente que los ilícitos formales son conductas a través de las cuales el sujeto pasivo incumple deberes formales.

Así las cosas, el núcleo de la definición de ilícitos formales reside en la noción de deberes formales, los cuales a decir del legislador en 2001 y del Ejecutivo en 2014, son deberes *“relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria”*²³; así, los deberes formales facilitan la investigación fiscal.

De este modo, es claro que en ambos casos el Estado consideró que las facultades de la Administración Tributaria (de fiscalización e investigación), o en forma más general, la investigación fiscal, es un bien jurídico fundamental y sobre esa base dictó normas sancionatorias que califican como ilícitos aquellas conductas lesivas de este bien jurídico, castigándolas con sanciones graves en unos casos (como es la clausura del establecimiento) y leves en otros.

En rigor de verdad, nos preguntamos: ¿los ilícitos formales pueden ser considerados delitos o ilícitos penales desde un punto de vista externo? ¿Cuál es la magnitud del daño causado con la comisión de un ilícito formal? ¿Amerita la imposición de una sanción de clausura de establecimiento?

En nuestra opinión, la investigación fiscal, si bien puede ser considerada un asunto que merece protección del Estado, mal puede considerarse un bien jurídico fundamental (requerido de tutela penal)²⁴ y en consecuencia, mal podemos decir que las lesiones a este supuesto bien jurídico (ilícitos formales) son auténticos delitos desde un punto de vista externo (esto es, de su gravedad en el orden social).

Por el contrario, consideramos que la imposición de la sanción de clausura del establecimiento por la comisión de ilícitos formales viola flagrantemente el principio garantista de sucesividad de la pena, toda vez que impone una coerción grave a una conducta que no puede ser considerada delito dada la insignificancia del bien protegido y de la afectación que producen estos ilícitos²⁵.

²³ Artículo 145 del Código de 2001; artículo 155 del Decreto-Ley de 2014.

²⁴ Aquí, es importante recordar que las facultades de fiscalización e investigación de la Administración Tributaria no son un fin en sí mismas, sino que son un medio, principalmente para la recaudación eficiente de los tributos en los términos del artículo 316 de nuestra Carta Magna.

²⁵ En este sentido, si los ilícitos formales son calificados como “delitos”, son a todo evento “delitos de bagatela” y en consecuencia, transgreden el principio de insignificancia. Al respecto, Roxin, Claus: *“Política criminal y sistema de Derecho penal”*. Traducido por Muñoz Conde. Barcelona: Bosch. 1972, p. 52 y 53; García Vitor, Enrique: *“La insignificancia en el Derecho penal: Los delitos de bagatela”*. Hammurabi, Buenos Aires, 2000.

En este mismo orden de ideas, resalta a la vista la violación del principio de necesidad, toda vez que el Ejecutivo, en una función de Criminalización Primaria de dudosa legitimidad, resolvió incrementar el número de supuestos castigados con la clausura del establecimiento, todos ilícitos formales, respecto de los cuales bien pudo implementar soluciones menos gravosas²⁶.

Asimismo, resalta a la vista la abierta violación del principio de lesividad, por cuanto la comisión de ilícitos formales no produce un daño de una magnitud tal que amerite la privación de la libertad de empresa que produce la clausura del establecimiento en los términos del Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario²⁷.

En síntesis, vemos cómo la sanción penal en comentarios es empleada en forma abusiva en el Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario, toda vez que al castigar tan severamente (privación del derecho de libertad económica y de empresa) conductas que no pueden ser consideradas delito por la intrascendencia de sus consecuencias, el dispositivo en comentarios pone en evidencia su incompatibilidad con el principio garantista de proporcionalidad, por la inadecuación de la pena con la magnitud de los ilícitos.

En efecto, a la luz de estas consideraciones, no concebimos la validez de la sanción de clausura de establecimiento para ilícitos tributarios como no inscribirse en los registros de la Administración Tributaria o hacerlo fuera del plazo establecido, proporcionar información parcial, insuficiente, errónea, o fuera de los plazos establecidos, emitir facturas y documentos con prescindencia total o parcial de los requisitos exigidos por las normas tributarias, no entregar las facturas u otros documentos cuya entrega sea obligatoria, llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas por las normas correspondientes²⁸, etc.

A esto debemos agregar el hecho de que en algunos casos, transcurrido el tiempo de la pena, los contribuyentes no podrán reabrir el establecimiento o sucursal hasta que no se hayan dado tres condiciones: que el sujeto pasivo cumpla con los deberes cuyo incumplimiento originó el ilícito sancionable; lo notifique a la Administración Tributaria; y esta levante la "medida" de clausura²⁹.

²⁶ No queremos señalar aquí que la comisión de ilícitos formales no amerita ningún tipo de coerción; únicamente criticamos la innecesaria severidad adoptada en las normas en comentarios.

²⁷ En este sentido, tal como lo hemos señalado en la nota al pie número 22 del presente artículo, la investigación fiscal no es un fin en sí misma, sino un medio para la recaudación eficiente. En rigor de verdad, el daño realmente causado por la comisión de ilícitos formales siempre estará limitado por el efectivo entorpecimiento en la recaudación. Así, vale destacar que tanto el Decreto-Ley de 2014 como el Código de 2001 prevén una serie de mecanismos que procuran solventar los obstáculos que enfrenta la Administración en la investigación fiscal (determinaciones tributarias sobre base presunta, incremento en el término de la prescripción cuando no ha sido posible conocer el hecho imponible, etc.). A ello debemos sumar que en nuestra experiencia, la tendencia en los últimos años ha sido la prioridad de la verificación del cumplimiento de los deberes formales sobre la fiscalización de obligaciones tributarias; en la actualidad, la Administración Tributaria está más interesada en el cumplimiento de estos deberes que en el conocimiento de hechos imponibles, existencia y cuantía de las obligaciones tributarias con miras a la recaudación. Así, contrario a lo que hasta ahora hemos señalado, pareciera que el Estado espera el cumplimiento de deberes formales, por los deberes formales en sí mismos.

²⁸ En este último caso, debemos agregar la vaguedad de las normas que regulan las formalidades para llevar los libros y registros que deja en cada caso a discreción del funcionario la constatación del supuesto ilícito tributario formal.

²⁹ Sin mencionar que las normas que establecen la suspensión de efectos del acto administrativo (excepcional e ilusoria *per se*) excluyen la posibilidad de su aplicación sobre esta sanción, de manera que no hay forma de contrarrestar los efectos lesivos de la aplicación de la pena en comentarios.

En el estado actual de la burocracia administrativa, no tenemos dudas que en algunos casos el cumplimiento de los deberes formales no será tan sencillo; en todo caso, aún si lo fuera, más complicaciones tendrán los contribuyentes en lograr que la Administración constate la regularización de su situación tributaria y levante la pena (por las consideraciones que hasta ahora hemos hecho, la palabra “medida”, empleada por el Legislador y por el Ejecutivo, resulta vaga e imprecisa).

De este modo, consideramos que el Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario de 2014, al plantear en torno a la clausura del establecimiento un esquema sancionatorio claramente más represivo que el contenido en el Código de 2001, sin justificación alguna que permita entender las razones de necesidad que lo motivan, establece un régimen abiertamente anti garantista que da preeminencia al cumplimiento de deberes formales por encima de la recaudación eficiente de los tributos, a través de la imposición de una sanción incrementada en su gravedad y en el número de supuestos que abarca, configurando así una inquisición fiscal que obliga a los contribuyentes a poner más atención en el cumplimiento de los deberes formales que en la correcta determinación y liquidación de sus obligaciones tributarias.

A modo de cierre, vale decir que las observaciones que aquí hacemos no son exclusivas del Decreto-Ley del Código Orgánico Tributario de 2014, pues ciertamente en el Código Orgánico Tributario de 2001 existía la sanción en comentarios y en efecto era aplicada en forma desproporcionada y abusiva; únicamente queremos señalar que, lejos de corregir esta falla, la norma marco en materia tributaria profundiza y potencia este régimen represivo respecto de la comisión de ilícitos formales, sumiendo un poco más en la oscuridad los principios y valores garantistas consagrados en nuestra Constitución.