



## LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS SUSCEPTIBLES DE SER SANCIONADOS CON PENAS RESTRICTIVAS DE LIBERTAD

(The tributary illegalities that could be punishable by restriction of liberty)

**Recibido:** 10 de enero de 2013 **Aceptado:** 02 de marzo de 2013

### **Alejandro Méndez**

Fiscalía Septuagésima Sexta a Nivel Nacional del Ministerio Público con Competencia en materia de Protección de Derechos Fundamentales- Venezuela

[alejandromendez1@gmail.com](mailto:alejandromendez1@gmail.com)

### **Elsa Fernández**

URBE - Universidad Privada Dr. Rafael Beloso Chacín- Venezuela

[efernandezp@hotmail.com](mailto:efernandezp@hotmail.com)

## RESUMEN

El presente artículo tuvo el propósito de desarrollar un estudio sobre los ilícitos tributarios susceptibles de ser sancionados por penas restrictivas de libertad, delitos contemplados en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) y los cuales no fueron tratados por el legislador en su oportunidad, razón por la cual, es indispensable realizar estudios y análisis en materia de la teoría general del delito, derecho penal y derecho procesal penal, para entender el alcance de estos hechos típicos. El estudio fue de diseño documental y descriptivo; necesitando desarrollar para ello los elementos constitutivos del delito, analizar delitos en los cuales converjan los mismos elementos materiales y formales de los ilícitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad. El resultado arrojó definiciones específicas y aplicables en el foro penal y tributario, con respecto al alcance de los elementos constitutivos, modalidad de ejecución y características de los delitos contemplados en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001). Las recomendaciones están dirigidas a apoyar los profesionales de las ciencias jurídicas que tengan la necesidad de adecuar jurídicamente comportamientos de sujetos activos en ilícitos tributarios de esta naturaleza, en cualquiera de sus grados de participación.

**Palabras clave:** Ilícito tributario, Privación de libertad, Delito, Elementos constitutivos, Dolo.

## ABSTRACT

This was intended to develop a study on tributary illegalities that can be punished by penalties restricting freedom, offenses under the Organic Tax Code (2001) and which were not addressed by the legislature at the time, which is why it is essential to study and analysis on the general theory of crime, criminal law and criminal procedure, to understand the scope of these typical events. The study design was descriptive documentary; need to



develop for it the elements of the offense, analyze crimes in which converge the same material and formal elements of tributary illegalities punishable by deprivation of liberty. The results showed specific definitions applicable in criminal and tax forum, regarding the scope of the constituent elements, execution modality and characteristics of the offenses under the Organic Tax Code (2001). The recommendations are aimed at supporting legal science professionals who have the need to adapt behaviors legally active participants in tributary illegalities of this nature, in any degree of participation.

**Keywords:** Tributary Illegalities, imprisonment, offense characteristics, fraud.

## INTRODUCCIÓN

El Código Orgánico Tributario (2001), establece tres (03) delitos susceptibles de ser sancionados con pena restrictiva de libertad, nominados como sigue: defraudación tributaria, falta de entrenamiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción y la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes, funcionarios o empleados públicos que afecte o pueda afectar su posición competitiva.

Sin embargo, el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) no desarrolla ni indica los elementos constitutivos de tales hechos típicos, no existiendo igualmente, estudios realizados o posición por parte del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), que sirvan para establecer su alcance.

Situación que se repite en el foro penal, en el entendido que las instituciones del Estado, así como, el Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República, no han generado doctrina o jurisprudencia que sirva para interpretar el contenido y alcance de éstos delitos contemplados en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Los estudios previos realizados en materia penal tributaria se han circunscrito al estudio de los ilícitos tributarios, su concepto, elementos constitutivos, agravantes, atenuantes, asimismo han determinado la falta de conocimiento en la aplicación de los procedimientos para la determinación de la sanción y su cumplimiento, elementos que serán tomados en cuenta en la investigación, sirviendo como herramientas para el análisis de los procedimientos administrativos y judiciales con motivo de los ilícitos tributarios

## METODOLOGÍA

En la investigación se analizarán los elementos esenciales de los ilícitos tributarios sancionados con penas privativas de libertad, así como los principios rectores de las normas de derecho penal, a los fines de establecer diferencias y similitudes entre delitos establecidos en el Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005) y los delitos previstos en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).



Para desarrollar la investigación se debe interpretar, según Vázquez (2007, p. 21) esa actividad se traduce en:

...buscar el sentido y alcance de la norma a aplicarla al caso concreto (...) ese sentido y alcance no se deduce claramente de la previsión legal lo cual implica que en defecto del elemento literal debe el intérprete, en atención a lo dispuesto en el artículo 4 del Código Civil, acudir al espíritu del legislador.

Utilizando en principio el sistema de interpretación literal o gramatical, establecido en el artículo 4 del Código Civil (1982), el cual se circunscribe al sentido y alcance estricto de las palabras, solo cuando “no se deduce claramente de la previsión legal lo cual implica que en defecto del elemento literal debe el intérprete (...) acudir al espíritu del legislador” (Vázquez, 2007, p. 21).

Este trabajo se llevó a cabo, a través de un diseño no experimental, estableciendo sus propias esenciales sin controlar, intervenir, o manipular las mismas. Utilizando igualmente para el presente estudio, métodos o formas de interpretación universalmente aceptada, los cuales se clasifican según los sujetos, tal y como lo indica Vázquez (2007, p 22):

“...pueden ser auténtica, judicial o doctrina, la primera es realizada por el propio legislador (...), Judicial es realizada por el Juez en su condición de intérprete natural de la norma y por regla general, solo es obligatoria en el caso concreto, salvo que se trate de la interpretación realizada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales (...) la interpretación doctrinal tiene un importante valor en la orientación del intérprete pero en ningún caso es de carácter obligatorio”.

## RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación desarrollada en torno a la lectura e interpretación de diferentes cuerpos legales (Carta Magna, leyes y códigos), así como la lectura de estudios en materias asociadas a los temas cuestionados en el presente trabajo, produjeron una serie de conclusiones, que sin pretender crear carácter vinculante en los sectores público y privado, enriquecen el foro legal al punto de servir como un sustento lógico para diversidad de áreas en el campo del Derecho, como lo son el derecho constitucional, derecho tributario y derecho penal.

## ILÍCITOS TRIBUTARIOS SANCIONADOS CON PENAS RESTRICTIVAS DE LIBERTAD DE ACUERDO CON EL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO (2001)

El artículo 115 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) establece tres (03) delitos susceptibles de ser sancionados con pena restrictiva de libertad, tal como son la defraudación tributaria, la falta de entrenamiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción (apropiación indebida) y la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes, funcionarios o empleados públicos que afecte o pueda afectar su posición competitiva, el presente artículo nace



como una de las exigencias que realiza el Constituyente en la disposición transitoria quinta de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), donde advierte la necesidad de reformar la legislación tributaria para endurecer el tratamiento de los ilícitos tributarios.

Tal como se desprende del artículo 115 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), el cual establece:

Constituyen ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad:

1. La defraudación tributaria.
2. La falta de entrenamiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción.
3. La divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos, sujetos pasivos y sus representantes, autoridades judiciales, y cualquier otra persona que tuviese acceso a dicha información.

Parágrafo Único: En los casos de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad a los que se refieren los numerales 1 y 2 de este artículo, la acción penal se extinguirá si el infractor acepta la determinación realizada por la Administración Tributaria y paga el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones, en forma total, dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva Resolución Culminatoria del Sumario. Este beneficio no procederá en los casos de reincidencia en los términos establecidos en este Código.

Razón por la cual, son estos los únicos delitos por los cuales se puede iniciar un Procedimiento Penal, asimismo, el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) establece la remisión a la Jurisdicción Penal Ordinaria de forma expresa, en su artículo 93 cuando ordena:

Artículo 93: Las sanciones, salvo las penas restrictivas de libertad, serán aplicadas por la Administración Tributaria, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables.

Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones sólo podrán ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la ley procesal penal (resaltado nuestro).

Parágrafo Único: Los órganos judiciales podrán resolver la suspensión condicional de la ejecución de la pena restrictiva de libertad, cuando se trate de infractores no reincidentes, atendiendo a las circunstancias del caso y previo el pago de las cantidades adeudadas al Fisco.



La suspensión de la ejecución de la pena quedará sin efecto en caso de reincidencia.

Tal como se puede apreciar, la remisión solo abarca las normas de contenido adjetivo (proceso), para lo cual debemos remitirnos al Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012); sin embargo, cuando se habla de las normas sustantivas en materia de Derecho Penal Tributario (tipología, sanciones, circunstancias agravantes y circunstancias atenuantes) se verá que están debidamente delimitadas en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), en sus artículos 115, 94, 95, 96, 97 entre otros.

### LA DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

“La Defraudación Tributaria es un delito intencional (doloso) con la clara comprensión de la criminalidad del acto por parte de quien incurre en ella. (...) debe ir acompañado de un elemento material que traduzca el engaño u ocultación maliciosa para perjudicar al fisco”, Flores (1983, p. 293).

Para estudiar el delito de defraudación tributaria se debe empezar por tratar el delito de estafa, fraude o defraudación, en la legislación penal venezolana, la estafa se encuentra prevista en el artículo 462 del Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005), el cual lo define como:

El que con artificios o medios capaces de engañar o sorprender la buena fe de otro, induciéndole en error, procure para sí o para otro un provecho injusto con perjuicio ajeno, será penado con prisión de uno a cinco años. La pena será de dos a seis años si el delito se ha cometido:...

Evidentemente el primer elemento es que el sujeto activo debe ser capaz de realizar artificios o medios capaces de engañar, entendiendo estos como “al proceder engañoso y astuto, que se vale de tretas, ficciones o fingimientos, trampas, dobleces, disimulos o simulaciones, o de cualquiera otros medios de la misma índole” Arteaga (2007, p. 48), por supuesto de forma voluntaria, entendiendo la voluntad como elemento esencial del dolo y requisito indispensable para la realización del presente delito tipo.

El dolo como lo establece el Tribunal Supremo de Justicia, Sala de Casación Penal, sentencia N° 726 de fecha 30-05-2000, es un elemento subjetivo de tipo, indicando que se divide en: “...una intención especial o dolo específico (en cuyo caso están empalmados con lo injusto), o a la intención global o dolo genérico del agente (en cuyo caso tales elementos están enraizados a la culpabilidad)”.

El delito de defraudación establecido en el artículo 463 del Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005), si bien no indica acción, se subsume la actividad o acción de la estafa pero para ser aplicada en casos concretos, al respecto Arteaga (2007, p. 45) indica que, el legislador patrio define la estafa como “el hecho de quien con artificios u otros medios capaces de engañar o sorprender la buena fe de otro, induciéndole en error, procura a sí mismo o a un tercero un provecho injusto con daño o perjuicio ajeno”



Cuando se analizan los elementos que integran el delito tipo estafa (defraudación), apreciamos un orden lógico entre el engaño, el error y el perjuicio, entendiendo el primero como sinónimo de artificio o ardid, este último término utilizado clásicamente por la doctrina desde principios del siglo pasado.

En materia tributaria tiene vital importancia el primero de los elementos mencionados, Arteaga (2007), en su obra cita a Giuseppe Maggiore (1956) cuando este último aseguraba que:

Artificio es toda estudiada y astuta transfiguración de la verdad. y ésta puede desfigurarse, o simulando lo que no es (por ejemplo, riqueza, nombre falso, títulos, cualidades, una enfermedad que no se tiene, etc.), o disimulando, es decir, escondiendo lo que es (como el propio estado de insolvencia, de persona casada o inhábil, o estropeando un contador para que no marque el consumo, etc.); engaño (sinónimo de ardid, enredo, trampa, treta, artimaña) es un artificio acompañado de maquinación dolosa, para inducir en error de manera más fácil.

Punto de partida para entender, como en materia Tributaria el simular insolvencia, pobreza o alterando contabilidad, pudiéramos estar al frente de un ardid, lo suficiente para hacer caer en error a la Administración Tributaria y ésta en su error, exonerar o gravar por debajo de lo debido al Administrado que presenta su declaración o rinde su cuenta (sin importar la naturaleza de la misma).

De hecho, el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) después de mencionar los delitos susceptibles de ser sancionados con penas privativas de libertad, detalla cada uno de los hechos típicos enunciados, ampliando la definición de la defraudación, tal como se desprende de los artículos 116 ejusdem, cuando especifica:

Artículo 116: Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

La defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T.), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.

Parágrafo Único: A los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año



o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año (subrayado nuestro).

Asimismo, en el artículo 117 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) describe una serie de conductas o indicios que deben ser tomados en consideración para establecer la materialización del delito de defraudación.

### **FALTA DE ENTRENAMIENTO DE ANTICIPOS POR PARTE DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN O PERCEPCIÓN**

El presente delito está desarrollado en el artículo 118 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), el cual establece que “quien con intención no entere las cantidades retenidas o percibidas de los contribuyentes, responsables o terceros, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones respectivas, y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido”. Este ilícito tributario ha sido definido o tipificado como apropiación indebida, por muchos estudiosos, debido a que posee los mismos requisitos o elementos de perfeccionamiento que el delito de apropiación indebida del Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005).

Es necesario acotar que tal como lo indica Grisanti (2006) “...el sujeto activo recibe del pasivo una cosa mueble por un título legítimo que entraña para aquél la obligación de restituirla (...) El agente no cumple tal deber, por el contrario, se adueña de la cosa mueble (animus rem sibi habendi)...”; sin embargo, se debe acotar que la apropiación indebida es un delito perseguible a instancia de parte agraviada, no pudiendo el Ministerio Público actuar en nombre del Estado Venezolano.

No así, el delito de falta de entrenamiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción es un delito perseguible de oficio, lo cual conduce necesariamente a tomar como referencia el delito de apropiación indebida calificada, previsto y sancionado en el artículo 468 del Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005), el cual indica que cuando el depósito (retención en este caso) sea con motivo de la profesión, industria, comercio, negocio, funciones o servicios del depositario o cuando sea por causa del depósito necesario, el enjuiciamiento será de oficio.

Por tales razones, se puede asegurar que el sujeto activo del delito recibe el bien (impuesto a retener) por una obligación o servicio (retención de ley) y voluntariamente decide apropiárselo (obteniendo un enriquecimiento indebido propio o para un tercero); el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala de Casación Penal, Sentencia N° 763, de fecha 02/06/2000, establece que “...en la apropiación indebida, apenas hay el apoderamiento (a causa de la abusiva ejecución de actos de dominio e inversión consiguiente del título de la posesión) existe una lesión consumada al derecho de propiedad...”.

Por consiguiente, cualquier agente de retención que no entere a la administración tributaria las cantidades de dinero percibidas bajo el concepto de retención de impuestos



y que dicho acto sea voluntario y con ánimo de lucrarse en nombre propio o de lucrar un tercero, es autor del presente ilícito tributario.

**DIVULGACIÓN O EL USO PERSONAL O INDEBIDO DE LA INFORMACIÓN CONFIDENCIAL PROPORCIONADA POR TERCEROS INDEPENDIENTES, FUNCIONARIOS O EMPLEADOS PÚBLICOS QUE AFECTE O PUEDA AFECTAR SU POSICIÓN COMPETITIVA**

Es desarrollado en el artículo 119 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), cuando expresa:

Artículo 119: Los funcionarios o empleados públicos; los sujetos pasivos y sus representantes; las autoridades judiciales y cualquier otra persona que directa o indirectamente, revele, divulgue o haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte o pueda afectar su posición competitiva, serán penados con prisión de tres (3) meses a tres (3) años.

El bien jurídico tutelado en la presente norma es la confidencialidad de la información aportada por los contribuyentes, la cual es solicitada por la administración tributaria u obtenida por el cruce de información con otros organismos públicos o entes de carácter privado, como la banca comercial.

Es un hecho cierto que la información financiera o contable de varias instituciones financieras o empresas puede ser utilizada para invertir en la banca o bolsa de valores e influenciar el sistema económico nacional.

La duda se presenta cuando el legislador señala expresamente el término "información confidencial"; en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) y en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) no existe definición alguna sobre lo que es una información confidencial, asimismo, en el derecho penal se maneja el término "información" cuando se estudia lo referente a las informaciones obtenidas por el órgano de investigaciones penales o el Ministerio Público mediante la investigación penal (pesquisas), pero la confidencialidad, solo se refleja en el artículo 286 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012).

En el entendido de que la investigación será reservada para los terceros, indicando el mismo articulado, estas (las actuaciones) solo podrán ser examinadas por el imputado, sus defensores, la víctima y sus apoderados, concibiendo a dichos sujetos como los llamados al proceso con un interés legítimo.

En este sentido, se podría entender que todo dato, documento o información solicitada por la administración tributaria y entregada directamente por el contribuyente u obtenida mediante el cruce de información con otras instituciones gubernamentales o privadas,





solo debe interesarle a las partes dentro del Sistema Tributario, como la administración y el administrado.

Por lo cual, toda persona extraña a dicha relación sería un tercero, sin derecho a acceder a la información antes mencionada, o es igual, aceptar que toda la información aportada por el contribuyente u obtenida por cruce de información debe ser catalogada como “información confidencial”.

Adicionalmente, la divulgación de dicha información debe crear por lo menos la posibilidad de afectar la situación patrimonial o el buen nombre del contribuyente, al punto de poner en riesgo su posición competitiva, como ejemplo se puede mencionar el mercado de capitales o bolsa de valores, donde los índices pueden variar considerablemente, así como el valor de las acciones de las empresas, solo con las informaciones que en el mundo de los negocios se puedan publicar o mencionar.

Desde este punto de vista, parece lógica la intención del legislador de ordenar que los funcionarios o empleados públicos, los contribuyentes, sus representantes o Responsables y en línea general, cualquier persona que posea tales informaciones, deban mantener la confidencialidad de las mismas, no pudiendo utilizar dichas informaciones en beneficio propio o de un tercero, asimismo, para evitar desestabilizaciones a la economía de la nación.

### **EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL POR HECHO DEL INFRACTOR (AUTOCOMPOSICIÓN PROCESAL)**

El artículo 115 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), prevé la extinción del procedimiento penal para los delitos de defraudación tributaria y la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción, siempre que el contribuyente acepte la determinación realizada por la administración tributaria pague el monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones, en forma total, dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva resolución culminatoria del sumario, no pudiendo en todo caso, ser reincidente el contribuyente.

En primer término, el contribuyente fiscalizado e incriminado en los delitos supra mencionados debe “allanarse” a las resultas del procedimiento de fiscalización, o lo que es igual, el “avenirse o adherirse” en todo el pronunciamiento de la resolución culminatoria del sumario, aun cuando no esté de acuerdo con el mismo, debiendo cancelar los montos adeudados, sus accesorios y sanciones (multas).

Con respecto a cómo se deben entender los días hábiles, se puede asegurar que coinciden el artículo 10 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) con el artículo 156 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), cuando se establece que días hábiles serán todos los días laborables (o de despacho), no se computarán como días hábiles los días declarados feriados conforme a disposiciones



legales, los sábados y domingos, así como, aquellos en los cuales la respectiva oficina administrativa no hubiere estado abierta al público.

Asimismo, el Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005) establece el concepto de reincidencia en sus artículos 100, 101 y 102, indicando que una persona sobre la cual pesa una sentencia condenatoria definitivamente firme y antes de haber cumplido 10 años del cumplimiento de esta, comete otro delito de la misma índole del que originó la condena, debe ser considerado reincidente; igualmente, de la sana interpretación de dichas normas, se puede asegurar que los delitos son de la misma índole, cuando los hechos violan la misma disposición legal, o estén dentro del mismo cuerpo legal.

No obstante, la ley especial por la materia como lo es el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), establece en su artículo 82 que habrá igualmente reincidencia cuando el imputado, después de una sentencia o resolución sancionadora firme, cometa nuevamente ilícitos tributarios de la misma índole durante los cinco (05) años contados a partir de la fecha de la sanción; lo cual en materia administrativa marca una notable diferencia en lo que ha reincidencia se refiere.

Sin embargo, cuando existen indicios que comprometan la responsabilidad penal del contribuyente en la presunta comisión de ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad, el artículo 192 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) ordena la remisión de la copia certificada del expediente al Ministerio Público inmediatamente después de verificada la notificación al contribuyente de la resolución culminatoria del sumario.

Por lo cual, se puede presumir que el lapso de los 25 días hábiles para la notificación no interrumpe la incidencia penal, a pesar de la posibilidad de extinguirse dicha incidencia por causa del contribuyente, cuando se allane a la resolución de culminación del sumario.

La figura del allanamiento en materia tributaria presenta una serie de similitudes a los acuerdos reparatorios en materia penal, figura prevista en el Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), dentro del capítulo III, del libro primero, correspondiente a las alternativas a la prosecución del proceso, encontrándose regulado en los artículos 41 y 42 del mencionado cuerpo legal.

Los acuerdos reparatorios permiten que el imputado y la víctima de mutuo acuerdo lleguen a transar una solución al conflicto, donde la víctima persigue la reparación del daño e indemnización de perjuicios y el imputado persigue la extinción de la acción penal (extinguir el proceso penal en su contra). Dicha negociación debe ser homologada ante el juez de control o de juicio, dependiendo del caso concreto.

Los acuerdos reparatorios solo pueden ser planteados sobre hechos punibles que recaigan exclusivamente sobre bienes jurídicos disponibles de carácter patrimonial y delitos culposos contra las personas, que no hayan ocasionado la muerte o afectado en forma permanente o grave la integridad física de las personas, con la excepción de los



delitos establecidos en la Ley contra la corrupción (2003) (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2003), en los cuales de conformidad con el artículo 55 ejusdem, el restituir lo apropiado o reparar el daño causado, solo genera una rebaja de la pena, por estar en juicio bienes e intereses patrimoniales de nación.

Situación que difiere en materia tributaria, el allanarse es una manifestación individual de voluntad por parte del contribuyente infractor, sin previo acuerdo, ni necesidad de ser homologado dicho acto en sede jurisdiccional. Asimismo, el allanamiento opera de puro derecho extinguiendo hasta el procedimiento penal, en presencia de ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad, a pesar de estar en litigio intereses de la República.

Sin embargo, nunca se podrá asegurar que existe un concierto de voluntades o “acuerdo” preparatorio, por cuanto el contribuyente no tuvo la oportunidad de transar o discutir convenio alguno, solo le es permitido aceptar su culpabilidad en los términos indicados por la administración tributaria, de lo contrario sería imposible detener la apertura del procedimiento penal, con las consecuencias jurídicas propias de la jurisdicción penal ordinaria.

El contribuyente debe decidir entre aceptar su culpabilidad o interponer los recursos administrativos y judiciales correspondientes de conformidad con el artículo 193 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), sin embargo, ejercer su derecho a la defensa tendrá un costo adicional, como lo es, la apertura de un procedimiento penal en su contra.

## CONCLUSIONES

Como respuesta a las exigencias de la Asamblea Constituyente, explanadas en la disposición transitoria quinta de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), se promulga el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), con una nueva visión jurídica para el derecho tributario en Venezuela, como es la instauración del derecho tributario penal, en toda su extensión.

Cuando se afirma esto, se hace en primer término por cuanto el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) establece tipos penales propios de la materia tributaria. Si bien es cierto, se desarrollan dentro de la influencia del derecho penal, como es el estudio de la teoría general del delito, sus elementos constitutivos, igualmente, existe una remisión a las normas adjetivas y en general a la jurisdicción penal ordinaria; no es menos cierto, que el artículo 115 del Código (2001) es único en cuanto a las características propias de los elementos constitutivos de los ilícitos tributarios susceptibles de ser penados con privación de libertad.

El marco para el derecho tributario penal o derecho penal tributario, por cuanto en la doctrina se menciona indistintamente ambos títulos, son como se indicara supra las exigencias previstas en las disposiciones transitorias de la Constitución de la República



Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), específicamente la nominada Quinta, la cual ordenó la reforma del Código Orgánico Tributario (1994).

En esta se ordena eliminar la prescripción legal para los delitos tributarios graves, los cuales deben estar exclusivamente previstos en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), asimismo se ordenaba la ampliación de las penas para los partícipes o cómplices de dichos delitos y la ampliación de las penas para las sanciones contra los delitos de evasión fiscal, por último, pero no menos importante, se ordenaba una revisión de las atenuantes o agravantes en estos tipos penales.

Con respecto a las atribuciones de la administración tributaria, se ordenaba ampliar sus facultades en materia de fiscalización, la implementación de procedimientos administrativos más expeditos; es bajo estas premisas planteadas por la Asamblea Constituyente que se inicia la transformación de la legislación tributaria y concluye con la promulgación del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Sin embargo, existen vacíos importantes entre el mandato constitucional de la disposición transitoria quinta y el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), así como existen contradicciones entre las normas adjetivas y los principios y garantías constitucionales desarrolladas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

Solo existen tres ilícitos tributarios susceptibles de ser sancionados con penas restrictivas de libertad, de conformidad con el artículo 115 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), el cual establece: la defraudación tributaria, la falta de entrenamiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción (apropiación indebida) y la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes, funcionarios o empleados públicos que afecte o pueda afectar su posición competitiva.

Visto que estos ilícitos fiscales son los únicos hechos típicos sancionados con penas restrictivas de libertad dentro del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), se podría concluir que el legislador los consideró como los delitos tributarios graves, a los cuales hace mención la Carta Magna (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) en su disposición transitoria; partiendo del principio, su gravedad estaría justificando la magnitud de la pena, entendiendo que está dentro de la función de cobertura ideológica de la pena, en la cual Morais (2004) establece que la privación de libertad equivale a transferir al condenado la responsabilidad total por la comisión del delito, exonerando a las estructuras socioeconómicas.

También se puede asegurar que para el legislador dichos ilícitos tributarios son sin duda los delitos más graves, cuando se analiza el peligro de fuga, el cual se establece en el artículo 237 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), en su numeral 2, cuando señala como un factor para



evaluar la posible evasión de un procesado y por ende el otorgamiento o no de medidas cautelares sustitutivas a la privación judicial preventiva de libertad, la pena que podría llegarse a imponer en el caso; desde ese punto de vista, las sanciones con restricción de la libertad son evidentemente las más fuertes.

Y si bien es cierto, los ilícitos tributarios susceptibles de ser sancionados con penas restrictivas de libertad no alcanzan los 10 años en su término máximo, como sugiere el párrafo primero del artículo 237 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), solo estos delitos tipificados en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) poseen para el legislador la gravedad que justifique la aplicación de sanciones coercitivas, como es la privación de libertad.

El Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) establece los ilícitos tributarios sancionables con penas restrictivas de libertad, pero no los define, como se indicó en el estudio desarrollado, la doctrina ha suplido la falta del legislador, mediante el estudio de figuras jurídicas análogas en el derecho penal, como son los delitos de defraudación y la apropiación indebida, solo dejando en el limbo jurídico el delito de divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes, funcionarios o empleados públicos que afecte o pueda afectar su posición competitiva.

Sin embargo, todas las informaciones manejadas por la administración tributaria, indiferentemente de cómo se hayan obtenido, deben ser consideradas confidenciales, solo deberán tener acceso el contribuyente directamente vinculado a las mismas o por supuesto el Estado, siendo reservada dichas informaciones a terceras personas; el Legislador en este ilícito tributario no solo protege la recaudación como bien jurídico tutelado, sino que amplía su campo de acción al mercado de capitales, específicamente, el buen nombre, fama y posición del contribuyente (persona natural o jurídica) en el mercado.

Es el único delito contemplado en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) que aparte de ser susceptible de ser castigado con penas restrictivas de libertad, pareciera proteger dos bienes jurídicos distintos, como son la recaudación, bien jurídico tutelado por el derecho tributario y al contribuyente como agente comercial, lo cual protege indirectamente el mercado de capitales, que si bien es cierto genera ingresos, traducidas en rentas gravables, es mucho más; de hecho, el mercado de capitales es, para muchos economistas, uno de los elementos de estudio para establecer la situación económica de la nación.

Paradójicamente, siendo el único ilícito tributario puriofensivo, es de los tres delitos previstos y sancionados con penas privativas de libertad en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), el que menor pena posee, con una pena en su límite máximo de tres años de prisión con una media de 1 año, 7 meses, y 15 días de prisión, la cual da como resultado de la suma del mínimo de la pena y su máxima, promediado entre las dos, todo de conformidad con las reglas de



cálculo establecidas en el artículo 37 del Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005).

Es importante recalcar que todos los ilícitos tributarios susceptibles de ser sancionados con penas restrictivas de libertad, están en su límite máximo por debajo de los ocho (08) años de prisión, por lo cual es aplicable el procedimiento de suspensión condicional del proceso, de conformidad con el artículo 43 y siguientes del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), ninguna persona acusada por tales hechos, que admita su participación, debiera ingresar a un centro penitenciario, por cuanto la ley prevé que se le abra un régimen de prueba, sujeto a la supervisión del juez por un plazo que no podrá exceder del término medio de la pena aplicable.

En este sentido, pareciera la intención del constituyente no se estuviera cumpliendo, toda vez que ninguna persona acusada por los delitos tipificados en el artículo 115 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), en principio resultaría privada de libertad por haber sido conseguida culpable en un proceso penal.

Los ilícitos tributarios susceptibles de ser sancionados con penas restrictivas de libertad son evidentemente los ilícitos tributarios más graves, pero cuando se comparan con el universo de delitos existentes en el Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005) y leyes especiales se evidencia que los mismos son delitos menos graves, hasta se podrían catalogar como insignificantes, más aún cuando el Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012) establece procedimientos para que las personas involucradas en delitos de poca monta no ingresen en centros de detenciones preventivas cuando son procesadas e igualmente, al ser condenados cumplan sus penas con modos alternativos a la privación de libertad.

En el título preliminar dedicado a los Principios y Garantías Procesales del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012) , en su artículo 9 establece la afirmación de libertad, la cual ordena que la restricción a la libertad o su ejercicio tiene carácter excepcional, razón por la cual, las medidas preventivas de privación judicial de libertad solo están contempladas en el Código Penal adjetivo y su aplicación debe ser proporcional a la pena o medida de seguridad impuesta.

El artículo 239 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012) desarrolla este principio estableciendo que cuando la pena privativa de libertad no exceda en su límite máximo de tres (03) años y el imputado haya tenido buena conducta, solo procederán medidas cautelares sustitutivas a la privación judicial preventiva de libertad, asimismo, solo procederán las medidas privativas de libertad cuando existen los presupuestos establecidos en los artículos 237 o 238 del mismo Código (2012), como son el peligro de fuga o el peligro de obstaculización.



El peligro de fuga, previsto en el artículo 237 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), conforma en sí mismo, una presunción de derecho, en el entendido de la magnitud del daño causado (naturaleza del delito) y la pena que podría llegar a imponer (término máximo igual o superior a diez años), en cualquiera de los dos casos, opera la privación de libertad por cuanto se presume que el procesado se puede evadir del proceso y las medidas cautelares de privación de libertad tienen como finalidad asegurar la permanencia del sujeto inculcado en su juzgamiento, razón por la cual, solo se justifican su existencia para evitar dicha evasión.

Diferente al peligro de obstaculización, previsto en el artículo 238 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), donde el Ministerio Público como titular de la acción penal, debe demostrar al tribunal la intención del inculcado de destruir, modificar, ocultar o falsificar elementos de convicción o en su defecto influenciar a los diversos sujetos procesales para que actúen fuera de los límites de la probidad.

Fuera de estos casos, no debieran operar las medidas de privación judicial preventiva de libertad, pudiendo concluir que en los procesos judiciales seguidos con motivo a los ilícitos tributarios susceptibles de ser sancionados con penas privativas de libertad, no debieran dictarse medidas cautelares de privación judicial privativas de libertad, por no superar dichos delitos en su límite máximo los 10 años, quedando solo la posibilidad de demostrar la intención del sujeto activo de obstaculizar la investigación, para que operen dichas medidas cautelares.

Solo faltando abordar la hipótesis de que el sujeto inculcado sea en juicio oral y público condenado por uno de los ilícitos tributarios en comento, en este caso y partiendo de las líneas generales, dicho sujeto debía estar en libertad para el momento de su condena, por lo cual, de conformidad con el artículo 349 del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), los procesados que fueran condenados en juicio y se encontraran en libertad, solo podrán ser decretada su inmediata detención, si la pena privativa de libertad es mayor a cinco (05) años, de lo contrario, el ahora condenado pasara a los tribunales de ejecución en un régimen de libertad asistida.

Por lo cual, se puede concluir igualmente que las penas establecidas en los ilícitos tributarios susceptibles de ser sancionados con penas privativas de libertad, en aplicación del término medio de sus penas no excederían de los cinco (05) años de prisión necesarios para decretar la detención inmediata, aun con sentencia condenatoria en juicio oral y público, de hecho con la aplicación de las agravantes, solo el delito de defraudación podría pasar dicho límite, según lo establece el artículo 116 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001).

Analizados los tres escenarios jurídicos, donde se pueden aplicar las sanciones privativas de libertad correspondientes a los ilícitos tributarios, como son la admisión de los hechos posteriormente a la acusación realizada por el Ministerio Público, la solicitud de aplicación de las medidas cautelares de privación judicial preventiva de libertad contra el sujeto



incriminado en dichos ilícitos y la sentencia condenatoria en juicio oral y público por la comisión de tales delitos, se puede concluir que el hecho cierto de que el imputado por cualquiera de los tres ilícitos tributarios susceptibles de ser castigados con penas privativas de libertad, sea privado de libertad, es prácticamente imposible.

Concluyendo igualmente que las exigencias del Constituyente explanadas en la disposición transitoria quinta de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) y desarrolladas por el legislador en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), a criterio del autor, no se cumplieron, si se parte del principio de la no aplicación de la privación de libertad por razones procesales; se tendría que analizar si la sanción moral, que devenga de la condición misma de ser reo de un delito en instancia penal, pueda ser considerada como suficiente para castigar tales hechos.

Desde este punto de vista, se tendría que aceptar que el legislador consideró que enviar a una persona al sistema penal venezolano, más allá de ser o no privado de su libertad, es en sí mismo un castigo, lo cual podría considerarse como una realidad, desde la crudeza que viven los ciudadanos en dichas instancias, mas sería inaceptable dicha posición como un factor determinante dentro de la técnica legislativa.

Sin embargo, cuando se analiza el artículo 115 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001) que prevé la extinción del procedimiento penal para los delitos de defraudación tributaria y la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción, siempre que el contribuyente acepte la determinación realizada por la administración tributaria, y acepte igualmente, cancelar el total de las sumas calculadas por la administración tributaria, suma que abarca el pago del monto de la obligación tributaria, sus accesorios y sanciones (multas), debiendo hacerse efectivo el pago dentro del plazo de veinticinco (25) días hábiles de notificada la respectiva resolución culminatoria del sumario.

Desde este punto de vista, pareciera que la penalización de la conducta es suficiente para el legislador como castigo y no la sanción en sí misma. Cuando se analiza este procedimiento, se determina que tiene grandes similitudes con los acuerdos reparatorios, previstos en el Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2012), como es el permitir a los sujetos activo y pasivo el resolver su conflicto antes de una decisión judicial, pero paradójicamente, presentan una diferencia insoslayable en materia penal ordinaria, que es llegar a un acuerdo preparatorio con la nación.

Sin embargo, no se puede obviar que en Venezuela existe un abismo entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, el cual se expresa mediante múltiples factores, desde los principios jurídicos aplicables, hasta la naturaleza de las instituciones jurídicas existentes en ambos procesos, entendiendo estos últimos como normas de derechos adjetivo.

Por ejemplo, en el derecho penal cuando los bienes e intereses económicos del Estado venezolano son afectados por un particular (en hechos de corrupción), el sujeto responsable o incriminado no puede extinguir el proceso con el simple hecho de pagar a





las arcas del Estado el daño ocasionado, ya que de hacerlo solo genera una rebaja de la pena, por estar en juicio bienes e intereses patrimoniales de la nación.

Esta diferencia denota un abismo entre el derecho penal y el derecho tributario, cuando se habla de interés de la nación es indiscutible que cuando el legislador desarrollo la protección del bien jurídico “recaudación”, considero más importante el hecho mismo de recaudar, que el castigo a la acción de evasión o defraudación contra el Estado; razón por la cual, permite que de derecho opere a favor del inculpa la autocomposición procesal, con el resultado de hacer efectiva el ingreso de efectivo a las arcas del Estado y la extinción del proceso penal.

### RECOMENDACIONES

Para comenzar en el área del derecho tributario, se aceptar que existe un abismo entre esta rama del conocimiento y el derecho penal, entendiendo que en materia tributaria el bien jurídico tutelado es la recaudación y presentar esta postura ante los tribunales de la república en materia penal no es tarea fácil, por lo cual, todos los escritos y posturas elevadas en instancias penales deberán ser fundamentados bajo la premisa del respeto a los principios y garantías constitucionales, desarrollando o sustentando tal postura con doctrina y jurisprudencia, generada en cualquiera de las salas del Tribunal Supremo de Justicia, pero que directa o indirectamente interpreten normas de carácter constitucional.

Asimismo, la postura de la sanción moral o el estigma que pueda sufrir el administrado en sede penal no podrá ser utilizado como alegato de sufrir una sanción previa o un temor fundado al poder del Estado, es evidente que dicha postura podrá llamar la alarma en la administración tributaria y hasta en la jurisdicción contenciosa administrativa, pero en la jurisdicción penal, tal situación será considerada común y no ameritará trato diferencial alguno, por considerarse los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad, delitos menores dentro del universo del Código Penal (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2005) y demás leyes especiales.

Esta situación antes señalada tiene vital importancia para los administrados (contribuyentes, representantes y responsable), los cuales al verse señalados en la resolución culminatoria del sumario como autores de ilícitos tributario sancionados con penas privativas de libertad, vean la restricción de su libertad como un hecho evidente, por lo cual no ejerzan su defensa, aceptando el pago, accesorias y multa, con la única finalidad de no verse en instancias penales, a pesar de tener el convencimiento de su inocencia. El administrado debe ejercer en todo caso los recursos ordinarios ante la administración tributaria e iniciada la investigación penal por parte del Ministerio Público, aportar todos los elementos que le exculpen de la comisión de los delitos señalados.

Las recomendación para el los practicantes del derecho penal es entender que si bien es cierto, el Código Orgánico Tributario (2001) solo establece tres (03) delitos, los mismos tienen diversos grados de participación y un universo de modos de comisión, los cuales deben ser delicadamente tratados, para no cometer errores de fondo que puedan conllevar a la injusticia.



En este orden de ideas, las organizaciones gubernamentales y gremiales, con un especial llamado a estas últimas, debieran exigir o promover la existencia de juzgados o la preparación de jueces para la implementación de la jurisdicción especial, la cual hace mención el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela, 2001), ordenando su creación, lo cual hasta la presente fecha no se ha materializado.

Por último, el gremio de abogados y el sector educación debiera fomentar el estudio y desarrollo del derecho penal tributario o derecho tributario penal (términos utilizados indistintamente por la doctrina consultada) del cual existen muy pocas obras, debido al divorcio que existe entre estas dos ramas del conocimiento, las cuales se complementan de forma armónica, pero el foro jurídico lamentablemente considera extrañas. Asimismo, las casas de estudio debieran crear cátedras para su formación, tomando en consideración que otras áreas del conocimiento jurídico en la materia con menos amplitud, ya han sido desarrolladas, como es el caso de la materia de aduana (contrabando).

### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arteaga, A. (2007). Estafa y apropiación indebida en la legislación penal venezolana. Caracas. Editorial Freddy Díaz Chacón.
- Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860, de fecha 30 de diciembre de 1999. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305, de fecha 17 de octubre de 2001. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Ley contra la corrupción (2003) (2003). Gaceta Oficial N° 5.637 Extraordinario de fecha 07 de abril de 2003. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2005). Código Penal. Gaceta Oficial N° 5.768 Extraordinario de fecha 13 de abril de 2005. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2012). Código Orgánico Procesal Penal. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.078, de fecha 15 de junio de 2012. Venezuela.
- Congreso de la República de Venezuela (1982). Código Civil de Venezuela. Copia de la Gaceta Oficial N° 2.990. Extraordinario del 26 de Julio de 1982. Caracas, Venezuela.
- Grisanti, A. (2006). Manual de derecho penal. Valencia. Vadell Hermanos Editores.
- Flores, P (1983). Derecho Financiero y Tributario Peruano. Ital-Perú. Lima, Perú.
- Morais, M. (2004). La pena. Valencia. Vadell Hermanos Editores.
- Tribunal Supremo de Justicia. Sala de Casación Penal (2000). Sentencia N° 726.



UNIVERSIDAD  
Rafael Beloso Chacín



Disponible en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scp/mayo/726-300500-921234.HTM>.  
Consultado: 10/05/12.

Vásquez, M. (2007). Derecho procesal penal venezolano. Caracas. Universidad Católica Andrés Bello.