

# *La responsabilidad penal del abogado asesor tributario en Venezuela*

Luis E. Queremel Franco\*

RVDM, Nro. 7, 2021, pp-103-117

**Resumen:** Se presenta una referencia cronológica de la legislación venezolana en materia de responsabilidad penal del abogado cuando se desempeña como asesor tributario, con especial referencia a la innovación que conllevó la inclusión de la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de la República de 1999. Se exponen los distintos supuestos en donde el abogado puede considerarse cómplice de un ilícito penal tributario, concluyéndose que solo se configurará cuando sea un “cómplice necesario”, es decir, que obre intencionalmente y de espaldas del ordenamiento jurídico nacional.

**Palabras claves:** Asesor Tributario. Responsabilidad Penal Tributaria. Cómplice Necesario.

## *The criminal responsibility of the tax advisor lawyer in Venezuela*

**Abstract:** A chronological reference of the Venezuelan legislation on criminal liability of the attorney when he works as a tax advisor is presented, with special reference to the innovation that led to the inclusion of the Fifth Transitory Provision of the 1999 Constitution of the Republic. different assumptions in which the attorney can be considered an accomplice of an illegal tax criminal, concluding that it will only be configured when it is a “necessary accomplice”, that is, that it acts intentionally and behind the back of the national legal system.

**Keywords:** Tax Advisor. Necessary Accomplice. Criminal Tax Liability.

**Recibido:** 09/11/2021  
**Aprobado:** 04/12/2021

---

\* Abogado. Profesor en Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Caracas, Venezuela.



# *La responsabilidad penal del abogado asesor tributario en Venezuela*

Luis E. Queremel Franco\*

RVDM, Nro. 7, 2021, pp-103-117

## SUMARIO:

*1. Antecedentes: 1.1. Período 1983 al 1999. 1.2. Período 1999 hasta el día de hoy. 2. El legislador tributario realmente cumplió con el mandato previsto en la nueva Constitución de la República del año 1999. 3. Cuándo un abogado asesor en materia fiscal es cómplice en la comisión de un ilícito penal tributario. 3.1. Precisiones preliminares: 3. 1.a. Código Penal. 3.1.b. Criterio jurisprudencial. 3.2. El abogado como cómplice de un ilícito penal tributario. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.*

## *1. Antecedentes*

### *1.1. Período 1983 al 1999*

Hasta el año de 1983, no existía en Venezuela un cuerpo normativo único y robusto que atendiera la apremiante necesidad de una regulación adecuada que, metódicamente estableciera las relaciones entre el Estado y los contribuyentes y demás sujetos pasivos tributarios. Precisamente fue ese año en que entró en vigencia el primer Código Orgánico Tributario.

Con ocasión a esa entrada en vigencia de dicho Código, por primera vez el legislador venezolano estableció un régimen de la responsabilidad o régimen de la imputabilidad penal dentro del ámbito tributario, siguiendo para ello los criterios consignados en el Proyecto Venezolano de Código Tributario.<sup>1</sup>

Resulta pertinente comentar que el mencionado Proyecto se apartó expresamente de la disposición contenida en el Modelo de Código Tributario OEA/BID para América Latina, específicamente su artículo 83, que establecía la responsabilidad de los profesionales en asesoría fiscal, en los siguientes términos:

---

\* Abogado. Profesor en Derecho de la Universidad Católica Andrés Bello (UCAB). Caracas, Venezuela.

<sup>1</sup> Proyecto Venezolano de Código Tributario 1977, presentado por iniciativa del Ejecutivo Nacional, al entonces Congreso de la República de Venezuela, el 20 de octubre de 1977.

“A los profesionales que participen en infracciones dolosas en cualquiera de las formas previstas en el artículo 82, además de las sanciones en él previstas, podrá aplicárseles la inhabilitación para el ejercicio de la profesión por el término de .

Se considerarán profesionales a los efectos de este artículo a los abogados, contadores, escribanos, notarios, agentes de aduana y demás personas que por su título, oficio o actividad habitual sean especialmente versadas en materia tributaria.”<sup>2</sup>

En tal sentido, el entonces novedoso artículo 78 del Código Orgánico Tributario de 1983<sup>3</sup> establecía:

“Son responsables personalmente de las infracciones y delitos tributarios los autores, coautores, cómplices y encubridores.”

Esa disposición mantuvo una redacción exactamente igual cuando el Código Orgánico Tributario fue reformado, parcialmente, durante los años de 1992 y 1994<sup>4</sup>. Y así permaneció por un poco más de 7 años, hasta que entró en vigencia un nuevo Código en septiembre de 2001, con ocasión al mandato contenido en la Disposición Transitoria Quinta, - en especial su epígrafe 5° -, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999<sup>5</sup>, que a continuación citamos:

“En el término no mayor de un año, a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca, entre otros aspectos:

Omissis...

“5. La ampliación de las penas contra asesores o asesoras, bufetes de abogadas o abogadas, auditores externos o auditoras externas y otros u otras profesionales que actúen en complicidad para cometer delitos tributarios, incluyendo períodos de inhabilitación en el ejercicio de la profesión.”

Hasta antes de la entrada en vigencia el Código Orgánico Tributario de 2001, al referirse al sistema de imputabilidad fiscal y a quiénes eran los sujetos activos posibles de responsabilidad penal tributaria, el legislador tributario de 1994 señalaba únicamente a los autores, cómplices y encubridores (sin especificar su condición, es decir, si eran

---

<sup>2</sup> Consultado el 30 de agosto de 2021, en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario\\_OEA-BID\\_Ultimo.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf)

<sup>3</sup> Puede ser consultado en: <https://www.avdt.org.ve/download/aa-vv-seminario-sobre-el-codigo-organico-tributario-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-caracas-1983/>

<sup>4</sup> En el Código de 1992 al artículo le correspondió el número 79. En el Código de 1994, nuevamente le correspondió el número 78. Puede ser consultado en: <https://asovedefi.tripod.com/cot.html>

<sup>5</sup> Consultada el día 30 de agosto de 2021 en: [https://www.oas.org/dil/esp/constitucion\\_venezuela.pdf](https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf)

o no asesores tributarios del sujeto pasivo). Asimismo, ordenaba la aplicación idéntica de la sanción impuesta al autor principal de la infracción<sup>6</sup>, a los que tomaren parte en su ejecución (autores, coautores<sup>7</sup>); a los que prestaran auxilio o cooperación, indispensable para que dicha infracción se cometiera (inductores o instigadores<sup>8</sup>).

Por último, en cuanto a las penas a ser aplicadas a los autores, cómplices y encubridores, concretamente, respecto del ilícito de defraudación, el artículo 95 del Código Orgánico Tributario de 1994 establecía multa de dos a cinco veces el monto del tributo omitido, sin perjuicio de las sanciones previstas en el Código Penal.<sup>9</sup>

## ***1.2. Período 1999 hasta el día de hoy***

Si bien es cierto que, el Código del año 2001 y los sucesivos Códigos no volvieron a contener una disposición igual al *ex* –artículo 78 del Código Orgánico Tributario de 1983, éstos en esencia mantuvieron a los mismos sujetos que colaboraban en la comisión de ilícitos penales tributarios, es decir, a los coautores, cómplices y encubridores; aunque es correcto reconocer que, además, fueron un poco más específicos al hablar de “cooperadores”, “instigadores” y de aquellos sujetos que, luego de cometido el hecho, adquirieran, tuvieran en su poder, ocultaran, vendieran o colaboraran en la venta de bienes respecto de los cuales sabían o debían saber que se había cometido un delito.

<sup>6</sup> Entendemos que el Código comete un error al hablar de “autor principal”, en el entendido que ningún otro autor (v.gr. “coautor”), es más responsable que otro, sino que todos ellos han realizado actos propios o típicos tendientes a la consecución y consumación del ilícito penal tributario de que se trate y por ello deben ser castigados de la misma forma y con igualdad de severidad.

<sup>7</sup> Autor del delito: “Persona que comete el hecho delictivo por sí sola, conjuntamente, o por medio de otro del que se sirve como instrumento.”

Coautor del delito: “Persona que realiza de forma conjunta y de mutuo acuerdo con otro u otros un hecho delictivo.”

Ambas definiciones tomadas del Diccionario Panhispánico del español jurídico, trabajado en conjunto por la Real Académica Española, la Cumbre Judicial Iberoamericana y la Asociación de Academias de la Lengua Española y publicadas en: <https://dpej.rae.es/lema/autor-del-delito> y en <https://dpej.rae.es/lema/coautor-ra-del-delito>

<sup>8</sup> Inductor: “Persona que determina directamente a otra a que ejecute un hecho delictivo. El inductor hace nacer en otro la voluntad delictiva que realiza el autor.”

Instigador: “Incitar, provocar o determinar a alguien para que haga algo, en particular si es negativo.”

Ambas definiciones tomadas del Diccionario Panhispánico del español jurídico, trabajado en conjunto por la Real Académica Española, la Cumbre Judicial Iberoamericana y la Asociación de Academias de la Lengua Española y publicadas en: <https://dpej.rae.es/lema/instigar> y en <https://dpej.rae.es/lema/inductor-ra-del-delito>

<sup>9</sup> Habida cuenta de esa mención tan genérica, los tipos delictivos afines a la defraudación tributaria previstos en el Código Penal vigente para la época, eran los establecidos en su Libro Segundo, Título X (De los Delitos contra la Propiedad), concretamente, en sus Capítulos III (P. ej. art. 464 / Estafa y otros fraudes) y IV (P. ej. arts. 468 y 470 / De la apropiación indebida), sancionados con penas de prisión que oscilaban entre tres meses hasta cinco años. Al respecto puede ser consultado el precitado Código en: <https://www.acnur.org/fileadmin/Documentos/BDL/2002/0969.pdf>

Así, en efecto, tenemos los artículos 86, 87 y 88 del Código Orgánico Tributario de 2001 y los artículos 88, 126, 127 y 128 de los Códigos de los años 2014 y 2020<sup>10</sup>, respectivamente.

La verdadera novedad que trajo el Código del año 2001 versus a los que le antecederon es que, a través del párrafo único de su artículo 88, como también de su artículo 89, se establecieron disposiciones específicas respecto de los asesores/profesionales en temas tributarios. Así en efecto tenemos:

“PARÁGRAFO ÚNICO: No constituyen suministros de medios, apoyo ni participación en ilícitos tributarios, las opiniones o dictámenes de profesionales y técnicos, en los que se expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos.”

“Artículo 89. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, por un término igual a la pena impuesta, a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria.”

El transcrito párrafo único mantuvo su misma redacción, - aunque varió en su nomenclatura -, en los Códigos de los años 2014 y 2020 (pasó a ser el párrafo único del artículo 128), a diferencia de lo que ocurrió con el artículo 89 cuya nomenclatura y contenido fue modificado en ambos Códigos, como lo apreciaremos a continuación:

“Artículo 130. Sin perjuicio de lo establecido en el numeral 1 del artículo 128 de este Código, se le aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, por término de cinco (5) a diez (10) años, al profesional o técnico que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participe, apoye, auxilie o coopere en la comisión del ilícito penal tributario.”<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> En ambos Códigos, las disposiciones legales mantuvieron sus mismos números.

El Código Orgánico Tributario del año 2020 no es un acto legislativo sancionado por el Poder Legislativo, sino por la Asamblea Constituyente que existió en Venezuela hasta el año 2020. Su nombre exacto es realmente “Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario”.

<sup>11</sup> En ambos Códigos, ambas disposiciones legales mantuvieron igual nomenclatura e identificación.

## ***2. El legislador tributario realmente cumplió con el mandato previsto en la nueva Constitución de la República del año 1999***

En nuestra opinión, mediante el Código de 2001 y, posteriormente, a través de las sucesivas reformas producidas en los años 2014 y 2020, podemos decir que, efectivamente, el legislador tributario dio debido cumplimiento al mandato establecido en la Disposición Transitoria Quinta, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999<sup>12</sup>; debido a que, entre otras cosas:

- i. Amplió las penas a ser impuestas a los asesores, bufetes de abogados, auditores externos y otros profesionales tributarios cuando éstos hubiesen actuado en complicidad con el o los autores – sujetos pasivos tributarios - que cometieron el o los ilícitos tributarios penales correspondientes,
- ii. Incrementó las penas y la severidad de las sanciones contra delitos tales como, defraudación y apropiación indebida calificada (referida a las retenciones o percepciones de impuestos realizadas y no enteradas);
- iii. Aumentó los lapsos de la prescripción para el ejercicio de la acción.
- iv. Revisó y ajustó las atenuantes y agravantes de las sanciones tributarias, haciéndolas más restrictivas.
- v. Incrementó la fórmula de cálculo para la determinación de los intereses moratorios por el pago no oportuno de obligaciones tributarias determinadas, buscando con ello disuadir y, por ende, disminuir la evasión fiscal; y, por último,
- vi. Extendió el principio de solidaridad con el objeto de que los directores y asesores de personas morales o naturales, respondan con sus bienes personales o propios en caso de confirmarse su participación en la comisión de delitos tributarios.

De una somera lectura de los Códigos Orgánicos Tributarios de los años 1994 y 2001, en especial, de manera concatenada, de los artículos que conforman ambos Títulos III (“Infracciones y Sanciones” y “De los Ilícitos Tributarios y de las Sanciones”, respectivamente); se podrá apreciar fácilmente la pertinencia de nuestra aseveración.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Consultada el día 30 de agosto de 2021 en: [https://www.oas.org/dil/esp/constitucion\\_venezuela.pdf](https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf)

<sup>13</sup> El Código Orgánico Tributario del año 2001 puede ser consultado en: [http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3\\_ven\\_anexo5.pdf](http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf)

A título ilustrativo, proponemos la lectura conjunta o comparada de los artículos 80, 87, 85, 93, 94, 95 y 102 del Código de 1994 y los artículos 87, 88, 89, 94, 95, 96, 115, 116, 117 y 118 del Código de 2001.

Por otra parte, el Código de 2014 y posteriormente el actual del año 2020, insistieron en hacer más gravosas algunas penas y sanciones, - P. ej. pasaron de 3 meses hasta 5 años de prisión, a no menos a 4 años y no más de 7 años de prisión -, tal y como los ilustran los artículos 119, 121 y 130.

(nomenclatura igual en ambos Códigos). Al respecto pueden consultarse el Código de 2014 en: [http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/01NOTICIAS/001IMAGENES/GACETAOFICIAL6152COT.pdf](http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/01NOTICIAS/001IMAGENES/GACETAOFICIAL6152COT.pdf) y el Código de 2020 en: <https://pandectasdigital.blogspot.com/2020/01/decreto-constituyente-mediante-el-cual.html>

### ***3. Cuando un abogado asesor en materia fiscal es cómplice en la comisión de un ilícito penal tributario***

Para saber cuándo un abogado asesor en materia fiscal, comete un ilícito penal tributario en su condición de cómplice del autor<sup>14</sup>, es menester precisar previamente qué debemos entender por complicidad a la luz del Código Penal y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia.

#### ***3.1. Precisiones preliminares:***

##### ***3.1.a. Código Penal<sup>15</sup>.***

Los artículos 83 y 84 del Código Penal<sup>16</sup> regulan la concurrencia de varias personas en la comisión de un hecho punible y establecen las distintas modalidades de participación en el ilícito penal que corresponda.

Dichas disposiciones califican de igual forma el modo de participación de cada persona que concurra en la comisión del delito, categorizando los grados de participación en coautoría, cooperación inmediata, instigación, complicidad (denominada doctrinariamente no necesaria o secundaria) y complicidad necesaria (también denominada doctrinariamente primaria)<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Es importante aclarar que, el artículo 84 del Código Orgánico Tributario de 2020, al igual que sus antecesores, establece que la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en el mismo Código. Con ello se ratifica el principio general del derecho penal en cuanto al carácter personalísimo de la responsabilidad en esta materia.

<sup>15</sup> Nuestra legislación penal vigente, al igual que las anteriores, adoptó el sistema que divide a los participantes en la perpetración de un hecho punible en dos aspectos o situaciones: la de los autores, perpetradores inmediatos y autores psicológicos y la de los cómplices, que a su vez se agrupa a los excitadores o instigadores, auxiliares y los encubridores.

<sup>16</sup> “Artículo 83. Cuando varias personas concurren a la ejecución de un hecho punible, cada uno de los perpetradores y de los cooperadores inmediatos queda sujeto a la pena correspondiente al hecho perpetrado. En la misma pena incurre el que ha determinado a otro a cometer el hecho.

Artículo 84. Incurren en la pena correspondiente al respectivo hecho punible, rebajada por mitad, los que en él hayan participado de cualquiera de los siguientes modos:

1. Excitando o reforzando la resolución de perpetrarlo o prometiendo asistencia y ayuda para después de cometido.

2. Dando instrucciones o suministrando medios para realizarlo.

3. Facilitando la perpetración del hecho o prestando asistencia o auxilio para que se realice, antes de su ejecución o durante ella. La disminución de pena prevista en este artículo no tiene lugar, respecto del que se encontrare en algunos de los casos especificados, cuando sin su concurso no se hubiera realizado el hecho.

Artículo 85. Las circunstancias agravantes o atenuantes inherentes a la persona del delincuente o que consistieren en sus relaciones particulares con el ofendido o en otra causa personal, servirán para atenuar o agravar la responsabilidad solo de aquellos en quienes concurren. Las que consistieren en la ejecución material del hecho o en los medios empleados para realizarlo, servirán para agravar la responsabilidad únicamente de los que tuvieron conocimiento de ellas en el momento de la acción o en el de su cooperación para perpetrar el delito.”

Texto extraído del Código Penal publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela n° 5768 del 13 de abril de 2005, consultado el 6 de septiembre de 2021 en: <http://escueladefiscales.mp.gob.ve/userfiles/file/Leyes/Codigo%20Penal.pdf>

<sup>17</sup> Según el Diccionario del Español Jurídico, “cómplice” es: “Persona que auxilia al autor de un delito o falta mediante la ejecución de actos anteriores o simultáneos de carácter no esencial o necesario, y siempre que exista un acuerdo de voluntades entre el autor y ella.” Publicación conjunta de la Real Academia Española y el Consejo General del Poder Judicial español. Editorial Planeta, p. 424, Barcelona, 2019



Por último, esas disposiciones regulan la pena a aplicar en cada uno de dichos supuestos, estableciendo de manera particular, en el caso de la complicidad necesaria, una prohibición de rebaja de pena para aquél quien sin su participación no se hubiese perpetrado el delito.

El coautor, de acuerdo a su regulación en el artículo 83 del Código Penal, es un autor, un perpetrador que realiza el hecho típico delictual conjuntamente con uno u otros autores, por ende, como todo autor, debe ejecutar la totalidad de la acción calificada como ilícita y causar o producir la lesión a los intereses tutelados por el ordenamiento jurídico.

Por su parte, el cómplice es el que participa en el hecho ilícito bajo cualquiera de los supuestos taxativamente dispuestos en el artículo 84 del Código Penal, tal como queda de relieve a continuación:

“Incurrir en la pena correspondiente al respectivo hecho punible, rebajada por la mitad, los que en él hayan participado de cualquiera de los siguientes modos:

1. Excitando o reforzando la resolución de perpetrarlo o prometiendo asistencia y ayuda para después de cometido.
2. Dando instrucciones o suministrando medios para realizarlo.
3. Facilitando la perpetración del hecho o prestando asistencia o auxilio para que se realice, antes de su ejecución o durante ella. La disminución de la pena prevista en este artículo no tiene lugar, respecto del que se encontrare en algunos de los casos especificados, cuando sin su concurso no se hubiera realizado el hecho.”

Asimismo, el cómplice necesario será aquel que ejecuta las acciones antes descritas, pero aunado a la condición indispensable que, esa participación debe ser tan relevante que, “(...) sin su concurso no se hubiera realizado el hecho (...)”; por lo que su intervención debe ser determinante, tal como lo dispone, en su última parte, el artículo 84 del mencionado Código.

En consecuencia, tenemos que el elemento fáctico en la acción desplegada por los coautores de un delito, es decir, aquellos que conjuntamente y de mutuo acuerdo realizan el hecho, conforme a lo previsto en el artículo 83 del Código Penal, discurre de la conducta estipulada en el último aparte del numeral 3º del artículo 84 eiusdem, que contempla la figura del cómplice necesario.

### ***3.1.b. Criterio jurisprudencial.***

Respecto del articulado antes comentado, la Sala de Casación Penal del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado lo siguiente:

“(...) El Código Penal prevé de forma genérica la concurrencia de varias personas en un mismo hecho punible y establece en sus normas aquellas modalidades

de participación de varias personas con respecto a un hecho, mediante la coautoría, cooperación inmediata, complicidad y complicidad necesaria.

La doctrina especializada señala, que serán coautores de un delito los que realizan conjuntamente y de mutuo acuerdo un hecho, refiriéndose de esta manera a lo indicado en el artículo 83 del Código Penal venezolano (...) Vale decir cuando varios sujetos participan de manera directa en un hecho punible.

El cooperador inmediato, concurre con los ejecutores del hecho, realizando los actos típicos esenciales constitutivos del delito. Mientras que en el artículo 84 del Código Penal, se regula el concurso de circunstancias que determinan al sujeto en atención a su participación en el hecho punible, lo cual da origen a la figura del cómplice y del cómplice necesario.

En el primero de ellos, se establece la complicidad en una forma accesoria en la comisión del delito, que a pesar de su participación indirecta en los hechos coadyuva en la perpetración del tipo penal. El legislador, contempla dentro de esta misma norma al partícipe necesario que incide de tal manera en la comisión del delito que sin su concurso no se hubiera realizado el hecho (...)»<sup>18</sup>

De manera específica, el criterio jurisprudencial citado menciona que existe la coautoría cuando varios sujetos deben participar de manera directa como ejecutores en el hecho punible, mientras que, en el caso de la complicidad necesaria prevista en el artículo 84 del Código Penal, la aportación del o los partícipes debe constituir un acto sin el cual el hecho no se habría efectuado, lo que supone necesariamente, un aporte esencial al hecho del autor, es decir, el cómplice necesario ejecuta un comportamiento suficientemente relevante como para que al faltar su aportación, el acto no se hubiera efectuado. El acuerdo entre todos esos sujetos puede ser antes o durante la ejecución del hecho, pues si es posterior, se está en presencia del tipo penal autónomo de encubrimiento.<sup>19</sup>

Por razones obvias, a continuación, profundizaremos en la figura del cómplice, precisando que éste en opinión del Tribunal Supremo de Justicia es:

---

<sup>18</sup> Sentencia n° 479, del 26 de julio de 2005, consultada el 6 de septiembre de 2021 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scp/julio/479-RC04-0426.HTM>

<sup>19</sup> Dentro del término “perpetrador” se incluyen el autor individual, el coautor y el autor mediato. En el cooperador inmediato lo determinante es la inmediatez de su ayuda en la ejecución del hecho. El inductor es un partícipe y no un autor. Las formas de complicidad simple presuponen que ellas no concurren, espacial o temporalmente, con el hecho del autor. La figura del cómplice necesario implica aportes previos fundamentales para el hecho, que se usarán antes o durante la ejecución, sin que el sujeto que los aporta tenga el dominio del hecho, o se le pueda imputar el hecho como suyo.

“... quien favorece o facilita la ejecución del delito mediante una contribución con actos anteriores o simultáneos al mismo. Distingue la complicidad de otras formas de participación su menor entidad material en cuanto al aporte para la realización del hecho punible, de tal manera que la calificación de complicidad hace que la intervención se castigue con una pena inferior a la que merecen los autores del delito o los que se equiparan a éstos, entre ellos los cooperadores inmediatos.”<sup>20</sup>

Conforme a la jurisprudencia, la participación de ese cómplice podrá ser calificada como “necesaria” o “no necesaria”. Será necesaria en la que “... puede apreciar[se] que la conducta del cómplice reviste especial importancia en orden a la realización del hecho, de manera tal que éste depende de su intervención, por lo que se puede concluir que el autor no habría realizado el hecho sin la conducta del cómplice.”<sup>21</sup> Por el contrario, se calificará como no necesaria, cuando su colaboración no fue realmente determinante en la comisión del delito, dado que el autor podía haberle obtenida de otra persona o, incluso, con el uso de otros medios o instrumentos.<sup>22</sup>

Es importante no confundir a ese cómplice con aquel que la jurisprudencia venezolana considera como el que produce un resultado típico junto con otro sujeto, sin el concierto o acuerdo previo, - es decir, aquellos casos en los que en el delito existe lo que se conoce como “complicidad correspectiva”<sup>23</sup>, dado que en éstos de lo que realmente se está hablando es de coautores y no de un autor y un cómplice necesario.

Por último, también es menester precisar que, conforme a la doctrina y jurisprudencia venezolana, el instigador no puede ser confundido como cómplice, porque éste es una forma de autoría; y eso debido a que en Venezuela se construyó el concepto de la instigación sobre la base de la determinación en cometer el delito, conforme al modelo italiano de 1889 o “Código de Zanardelli”.

---

<sup>20</sup> Sentencia n° 216 del 30 de junio de 2010, consultada el día 6 de septiembre de 2021 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scp/junio/216-30610-2010-C09-440.HTML>

<sup>21</sup> Sentencia n° 134 del 25 de abril de 2011, consultada el 6 de septiembre de 2021 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scp/abril/134-25411-2011-C10-162.HTML>

<sup>22</sup> Sentencia n° 151 del 24 de abril de 2003, consultada el 6 de septiembre de 2021 en: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scp/abril/151-240403-C030048.HTM>

También se conoce en la doctrina venezolana como “complicidad secundaria”: “Para que haya la complicidad del artículo 84 (complicidad secundaria, en la doctrina), la cooperación nunca debe ser necesaria para el autor que cometió el hecho.”

<sup>23</sup> “En relación con la conceptualización de “Complicidad Correspectiva”, la Sala considera que ésta se configura cuando en un hecho delictivo participan dos o más sujetos activos quienes, sin concierto o acuerdo previo, producen un resultado típico, no pudiendo individualizarse de forma precisa la conducta de cada sujeto activo en la producción del resultado final.”. Texto extraído de la sentencia n° 261 del 20 de junio de 2011, consultada el día 6 de junio de 2021 en:

### ***3.2. El abogado como cómplice de un ilícito penal tributario.***

Ante todo, tal como lo señala el profesor argentino de la Universidad Nacional del Sur, Gustavo Emilio L. Etman<sup>24</sup> “...no queremos dejar de remarcar que la obligación tributaria siempre es responsabilidad exclusiva del contribuyente. Los profesionales intervinientes pueden ser colaboradores en la interpretación de la normativa y hasta asesores en su implementación, pero siempre la decisión del camino a adoptar es por parte del contribuyente.”

En consecuencia, no debe constituir delito la conducta de un abogado, en su rol de asesor tributario, cuando esa asesoría es adecuada y acorde a la función que éste en conformidad con la ley debe desempeñar<sup>25</sup>.

En respaldo de la posición anterior, tenemos lo que nuevamente vuelve a ratificar el vigente Código Orgánico Tributario de 2020, a través del párrafo único del artículo 128: “No constituyen suministros de medios, apoyo ni participación en ilícitos tributarios, las opiniones o dictámenes de profesionales y técnicos, en los que se expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos.”

Por otra parte debemos decir que, el artículo 128, numeral primero del vigente Código Orgánico Tributario, hipotéticamente está regulando, sin decirlo expresamente, la participación de los abogados y cualquier otro asesor o técnico tributario, en calidad de cómplice de los delitos de defraudación tributaria e insolvencia fraudulenta con fines tributarios (arts. 118 numerales 1° y 3°, 119 y 122, eiusdem), correspondiéndole la misma sanción impuesta al autor o autores disminuida a la mitad (seis meses a siete años de prisión en caso de defraudación y cuatro a seis años de prisión en el caso de insolvencia fraudulenta con fines tributarios). Así, el inciso 1° de ese artículo alude a las personas que presten auxilio o cooperación al autor principal o coautores en la comisión del ilícito, mediante el suministro de medios o apoyados en sus conocimientos, técnicas y habilidades, al igual que aquellos que presten la ayuda posterior que fue prometida previa la comisión del delito.

---

<sup>24</sup> La responsabilidad de los profesionales en el Régimen Penal Tributario, con especial análisis de la situación de los Contadores Públicos. Obra colectiva. Material bibliográfico suministrados para consulta en el Curso de Posgrado Independiente por Plataforma Digital Compliance Fiscal, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires, agosto/septiembre 2021.

<sup>25</sup> Estamos hablando de “lex artis”, es decir, según el Diccionario Panhispánico del español jurídico citado antes, es el “[c]onjunto de reglas técnicas a que ha de ajustarse la actuación de un profesional en ejercicio de su arte u oficio. Su cumplimiento es determinante de la exoneración de responsabilidad en caso de que el ejercicio profesional haya ocasionado daños...” Véase en: <https://dpej.rae.es/lema/lex-artis>

Es evidente que la redacción del numeral 1º del artículo 128 citado *up supra*, es el único que pudiera relacionarse con la labor usual o habitual de los abogados cuando están desempeñándose como asesores tributarios de contribuyentes o de cualquier otro sujeto pasivo, en su rol de autores. De allí la relevancia y pertinencia de la aclaratoria que introduce su párrafo único, donde se excluye categóricamente del supuesto contemplado por ese mismo inciso, a las opiniones y dictámenes que expresan las interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos.

Es más, precisamente por lo expresado en el mencionado párrafo único, pudiera sostenerse que, solamente será castigable el abogado en su condición de asesor tributario, cuando su participación – complicidad- ha sido necesaria, porque de lo contrario, podría ser considerada como no punible dentro del ámbito de los ilícitos fiscales penales previstos en el Código Orgánico Tributario.

No obstante, cuando efectivamente los abogados si participan, auxilian y cooperan en la comisión del ilícito de defraudación o de insolvencia fraudulenta con fines tributarios o, incluso, en la comisión de cualquier otro ilícito tributario penal, con ocasión a la prestación de los servicios propios del oficio de la profesión, serán sancionados por su condición de cómplices (necesarios) del autor, no solamente con la pena de prisión respectiva, sino con la inhabilitación del ejercicio de la profesión, por un término de cinco a diez años, tal y como lo dispone el artículo 130 del Código de 2020.

Si la participación del abogado asesor tributario en la comisión del ilícito es de otra naturaleza, entidad y alcance, pues simplemente se le aplicarán para la determinación de su responsabilidad y de la sanción respectiva, las disposiciones generales previstas en el Código Orgánico Tributario y, supletoriamente, los principios y normas de Derecho Penal, compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> “En nuestro caso, el ser abogado asesor en materia fiscal, supone necesariamente el dominio científico de las disciplinas tributarias y precisamente, si en uso de esta especialización conmina, instiga o induce a su cliente, empleador u otra persona, bien por actos dolosos o culposos, a la adopción de conductas atípicas, vale decir por ejemplo: la confección y elaboración dudosa de declaraciones impositivas, inconveniente y hasta negligente orientación y ejecución de decisiones sobre el movimiento operacional del negocio, etc.; conductas éstas contrarias a la legalidad debida a las situaciones, tanto de éste como de aquel, es del mismo modo responsable tributariamente.” COLMENARES ZULETA, Juan Carlos. Breves comentarios acerca de la responsabilidad del abogado asesor en materia fiscal, publicado en la obra “50 años de la Revista de Derecho Tributario”, Asociación Venezolana de Derecho Tributario/Legislación Económica, C.A., p. 54, Caracas, 2014.

## CONCLUSIONES

El profesional de la abogacía, al igual que cualquier otro profesional o técnico tributario puede, con ocasión del ejercicio de su función asesora, eventualmente incurrir en hechos que comprometan su responsabilidad y sean susceptibles de ser sancionados como ilícitos tributarios penales.

En nuestro caso, el ser profesional de la abogacía y asesor fiscal supone necesariamente el dominio de las disciplinas tributarias y, precisamente, si en uso de esos conocimientos especiales, lamentablemente, se hace partícipe con el cliente en la comisión de un ilícito tributario penal, bien por actos dolosos o culposos, adoptando conductas atípicas contrarias a la ley tributaria, tanto él como su cliente serán responsables tributarios penalmente hablando.

Dicho lo anterior, a modo de conclusión, podemos decir:

- I. El abogado en su rol de asesor tributario no puede ser catalogado de autor ni coautor, inductor, instigador, encubridor ni cualquier otro sujeto de aquellos que ha concurrido, participado o beneficiado en la realización de un hecho punible tributario, salvo única y eventualmente, el de “cómplice” – tal como lo ordenó la Constitución de la República de 1999, a través de su epígrafe 5° de su Disposición Quinta. Por otra parte, como ya lo hemos afirmado anteriormente, no es cualquier tipo de cómplice sino el “necesario”.
- II. Si el abogado asesor tributario ejecuta su actividad dentro de lo que actualmente se conoce, por razones de modernidad, racionalidad y neutralidad de género, como una “persona razonable” (*ex – buen padre de familia*) y, además procede de manera adecuada y correcta al conjunto de reglas técnicas que regulan el ejercicio de su profesión o “*lex artis*”, difícilmente podrá verse involucrado como cómplice del delito fiscal de su cliente. Por el contrario, si ese abogado no procede de esa manera, automáticamente se hace reo del delito y del castigo previsto en la ley.
- III. Tal y como lo establece el parágrafo único del artículo 128 del Código Orgánico Tributario de 2020, no constituirá el suministro de medios, el apoyo ni la participación en actos que posteriormente sean calificados de ilícitos tributarios, las opiniones o dictámenes de los abogados asesores en los que expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos.
- IV. En resumen, si el actuar y proceder del abogado asesor fiscal con su cliente se encuentra ajustado al ordenamiento legal venezolano, en especial el tributario, éste jamás deberá ser calificado de cómplice en la comisión del ilícito tributario

penal ejecutado por aquel, y mucho menos, se le podrá inhabilitar del ejercicio de la profesión, dado que no habrá participado, apoyado, auxiliado o cooperado con el cliente en la comisión del delito.

## **BIBLIOGRAFIA.**

- Colmenares Zuleta, Juan Carlos. “Breves comentarios acerca de la responsabilidad del abogado asesor en materia fiscal”, publicado en la obra “50 años de la Revista de Derecho Tributario”, Asociación Venezolana de Derecho Tributario/Legislación Económica, C.A. (Caracas, AVDT, 2014).
- Chiossone, Tulio. “Manual de Derecho Penal Venezolano”. Colección Cursos de Derecho, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Central de Venezuela. (Caracas, UCV, 1981).
- Etman, Gustavo E. “La responsabilidad de los profesionales en el Régimen Penal Tributario, con especial análisis de la situación de los Contadores Públicos”. Obra colectiva. Material bibliográfico suministrados para consulta en el Curso de Posgrado Independiente por Plataforma Digital Compliance Fiscal, Facultad de Derecho, Universidad de Buenos Aires (UBA), agosto/septiembre 2021.
- García Casafranca, Álvaro. “Responsabilidad Penal Tributaria y Eximentes de Responsabilidad”, publicado en la “Manual Venezolano de Derecho Tributario”, Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (Caracas, AVDT, 2013).
- Presidencia de la República de Venezuela, Proyecto Venezolano de Código Tributario 1977.
- Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. “Modelo de Código Orgánico Tributario. Reforma Tributaria para América Latina”. Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., Segunda Edición, 1968.
- Real Academia Española y El Consejo General Del Poder Judicial Español. Diccionario del Español Jurídico. (Barcelona, Editorial Planeta, 2019).