

Aspectos fundamentales del delito de instigación al incumplimiento de las obligaciones tributarias

Fundamental Aspects of the Offense of Incitement to Non-Compliance With Tax Obligations

Diego BARBOZA SIRI*

Resumen: El Código Orgánico Tributario (COT) de 2014 introdujo el delito de instigación al incumplimiento de obligaciones tributarias (Art. 123), ratificando la transformación de la relación jurídica tributaria en una relación de poder. Este tipo penal funciona como un acto preparatorio punible autónomamente, sancionando a quien incite públicamente o realice maniobras concertadas para promover la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Su bien jurídico protegido no es la recaudación fiscal, sino el orden

* Abogado y Licenciado en Ciencias Fiscales. Especialista en Derecho Administrativo y Derecho Procesal (UCV) y en Ciencias Penales y Criminológicas (UCAB). Doctorando en Derecho UCAB. Profesor de Postgrado en la ENAHP y de la UCV. Ex funcionario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Abogado en ejercicio libre de la profesión.

público financiero y la paz social. Es un delito estrictamente doloso, que requiere de la publicidad como condición objetiva de punibilidad; por lo tanto, los llamados en ámbitos privados o académicos no constituyen delito. El autor critica esta nueva incorporación delictiva por considerarla una “sobreprotección” innecesaria, pues el Código Penal ya contemplaba la instigación genérica, la cual era suficiente para resguardar también al orden público financiero. Se destaca que las opiniones técnicas profesionales y la crítica legítima a las leyes fiscales están protegidas, impidiendo que el tipo penal vulnere la libertad de expresión.

Palabras clave: Instigación, orden público financiero, publicidad, incumplimiento, sobreprotección, libertad de expresión.

Abstract: *The 2014 Organic Tax Code introduced the offense of instigation to the non-compliance of tax obligations (Article 123), reinforcing a shift in Venezuela's tax system from a traditional legal relationship toward a relationship of power. This criminal provision treats instigation as an autonomously punishable preparatory act, sanctioning anyone who publicly encourages or coordinates actions aimed at promoting collective refusal to comply with tax duties. Its structure reinforces a regulatory approach centered on state authority in matters of tax compliance. The protected legal interest is not tax collection itself but rather financial public order and social peace. Because of this, the offense is strictly intentional and requires publicity as an objective condition for punishment. Calls made in private settings, academic environments, or technical discussions do not meet this threshold and therefore fall outside the scope of the crime. The requirement of public dissemination is essential to*

distinguishing criminal instigation from legitimate discourse. The author argues that this new offense represents a form of legal over-protection, since the existing Penal Code already contained a general instigation provision capable of safeguarding public order, including the financial sphere. The article emphasizes that professional opinions, technical interpretations, and legitimate criticism of tax laws remain protected expressions under the principle of right to freedom of expression. This ensures that the new offense should not be interpreted as criminalizing lawful debate or expert analysis in the tax field.

Keywords: *Instigation, financial public order, publicity, non-compliance, over-protection, freedom of expression.*

Sumario:

I. INTRODUCCIÓN. II. EL TIPO OBJETIVO DEL DELITO DE INSTIGACIÓN AL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. 1. *La incitación pública al incumplimiento de las obligaciones tributarias.* A. El llamado públicamente a incumplir las obligaciones tributarias. B. Llamado a incumplir colectivamente obligaciones tributarias. III. EL TIPO SUBJETIVO DEL DELITO DE INSTIGACIÓN AL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. IV. LA CONDUCTA ANTIJURÍDICA EN EL DELITO DE INSTIGACIÓN AL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. V. LAS CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD. EL LLAMADO PÚBLICAMENTE AL INCUMPLIMIENTO. VI. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Con la promulgación a través de potestades delegadas al Ejecutivo Nacional, se dictó en el año 2014 un nuevo Código Orgánico Tributario que, sin duda alguna, cambió las relaciones que tradicionalmente se conocían en el Derecho Tributario entre

sujetos, dando un giro de ciento ochenta grados y pasando, desde relaciones de derecho, hacia claras relaciones de poder, siguiendo en este sentido los postulados del Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias¹.

¹ Tal como lo explica claramente Betty Andrade: “La necesidad de equilibrio de las partes en la relación jurídico tributaria deriva de la existencia de intereses contrapuestos entre ambas; por una parte, el sujeto pasivo busca la preservación de su patrimonio, procurando los mecanismos que le permitan disminuir el monto del tributo pagado al sujeto acreedor y, por otro, el sujeto acreedor requiere recaudar el mayor monto posible, a los fines de obtener los fondos necesarios para cumplir con su presupuesto público. De allí se deriva la necesidad de un cuerpo normativo que permita equilibrar los intereses contrapuestos, sin favorecer a la evasión o elusión de los tributos, pero sin dotar a la Administración de mecanismos que permitan detraer sumas excesivas del patrimonio del particular o la conculcación de sus derechos. (...) En este contexto, ha surgido una tensión entre dos modelos básicos de codificación tributaria: el preparado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de 1997 y el modelo derivado del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo preparado en 1967 –Modelo de Código Tributario para América Latina o modelo OEA/BID–. El primero se caracteriza por dotar de amplias herramientas a la Administración para obtener la recaudación efectiva de los tributos, mientras que el segundo modelo es un instrumento garantista, que regula con mayor precisión los derechos de los contribuyentes frente a la actuación de la Administración y reconoce a las partes en plano de igualdad. Las discusiones planteadas se han orientado a considerar cuál de los dos instrumentos cumple con mayor certeza con los propósitos de la codificación o si, por el contrario, es necesaria una conciliación entre ambos instrumentos, bajo el entendido de que debe lograrse la unificación de las reglas en materia tributaria permitiendo la mayor eficiencia administrativa, pero garantizando los derechos de los particulares”. *Vid.* ANDRADE, Betty, “XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Relatoría general. Tema I. Derecho Tributario Sustantivo”, *30 años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, pp. 31-33. Se debe resaltar que las mismas características reúne también el Código

Y en el caso de que se presentara alguna duda acerca de este cambio de paradigma, el aspecto sancionatorio en general y penal en particular, debía también ser modificado hasta límites intolerables para el Estado de Derecho, tal y como se tratará de explicar en las páginas que siguen con respecto a uno de los nuevos delitos tributarios, concretamente al referido a la instigación al incumplimiento de las obligaciones tributarias, el cual, a diferencia de la simple instigación para el incumplimiento de las leyes², presenta unas particularidades que deben ser examinadas, para tratar de comprender su verdadero alcance, todo en aras de evitar persecuciones penales injustas que ya de por sí abundan en nuestro país.

El delito de instigación al incumplimiento de las obligaciones tributarias presenta, a diferencia de la instigación, particularidades que se analizarán de seguidas, para determinar el correcto alcance de este nuevo tipo penal. Cabe destacar que, parece que la incorporación de este delito no era necesaria por la misma presencia del delito de instigación al incumplimiento de las leyes, el cual sin duda también incluye a las normas tributarias y una de sus consecuencias esenciales en su aplicación, cual es el nacimiento de la obligación tributaria

Orgánico Tributario dictado por la tan cuestionada Asamblea Nacional Constituyente en el año 2020, publicado en la Gaceta Oficial No. 6.507 extraordinario de fecha 29 de enero de 2020.

- ² El delito de instigación al incumplimiento de las leyes se encuentra previsto en el artículo 285 del vigente Código Penal, con una redacción bastante compleja y que abarca varias acciones que son bien diferenciadas entre ellas. Así, dispone el referido artículo: “Quien instigare a la desobediencia de las leyes o al odio entre sus habitantes o hiciere apología de hechos que la ley prevé como delitos, de modo que ponga en peligro la tranquilidad pública, será castigado con prisión de tres años a seis años”. Como se observa, este artículo mezcla la instigación al incumplimiento de las leyes con delitos de odio y la llamada apología del delito, conductas que constituyen diferentes tipos penales y abarcan conductas también distinguibles entre ellas.

sustancial³. Sin embargo, el legislador delegado prefirió crear un tipo penal específico para proteger en todo caso la recaudación fiscal, lo cual llena aún más de dudas la interpretación de este tipo.

Clásicamente, tal como lo refiere la mejor doctrina, los delitos de instigación al incumplimiento de las leyes protegen el orden público, por lo tanto, cuando se limita el llamado al desconocimiento de las leyes a una concreta rama del ordenamiento jurídico sin duda alguna el bien jurídico se reduce notablemente, y el fin perseguido por la norma pasa a limitar -irremediabilmente- el alcance del tipo penal, tal como ocurre con el delito de instigación al incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Este tipo penal se encuentra previsto en el artículo 123 del Código Orgánico Tributario, el cual dispone:

“Artículo 123. Quien incite públicamente o efectúe maniobras concertadas tendentes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será sancionado con prisión de un (1) año a cinco (5) años”.

Como se observa de la redacción del tipo penal, se examinarán en el desarrollo de este trabajo el tipo penal objetivo y subjetivo, la antijuridicidad y, finalmente, las condiciones objetivas de punibilidad que requiere este delito.

II. EL TIPO OBJETIVO DEL DELITO DE INSTIGACIÓN AL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

El tipo previsto en el artículo 123 sin duda alguna puede incluirse en los llamados delitos de instigación. La instigación, como forma de participación delictiva, *en principio* solo es

³ Considero, que el tipo penal abarca no solo el llamado al incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales, sino también a las formales, precisamente debido al bien jurídico orden público que tutela este tipo penal, tal como se desarrollará de seguida.

punible cuando el instigado realiza el hecho delictivo. Tal como enseña el maestro Cerezo Mir, “si el inducido finalmente no llegó siquiera a dar comienzo a la ejecución el inductor quedará impune, pues en nuestro Código penal la inducción ineficaz, es decir, la inducción a la que no sigue un principio de ejecución, no se castiga”⁴.

Precisamente, para evitar este tipo de conductas que sin duda son contrarias a la paz social, el legislador penal previó la posibilidad de castigar la instigación a cometer delitos por el simple hecho de inducir, sin necesidad para el castigo que tal conducta punible sea realizada por parte del instigado. En efecto, así se previó expresamente en el artículo 283 del Código Penal, al igual que ocurre en otras legislaciones ibero-americanas⁵.

Esta forma de participación es definida por un sector de la doctrina como concurso moral o participación psíquica, distinguiendo entre el determinador (donde no hay en el destinatario de la instigación un propósito criminal previamente existente) y el instigador (donde se refuerza el propósito criminal ya existente)⁶.

La instigación, precisamente, comprende aquellas excepciones de actos preparatorios que pueden ser punibles, sin necesidad de comisión delictiva posterior, vale decir, aun cuando el instigado no cometa el delito objeto de la instigación, el excitador será penalmente responsable por el simple hecho de la instigación. Este criterio es seguido, casi en forma unánime, por todas las legislaciones que contemplan este delito, tal como lo refiere la mejor doctrina:

⁴ CEREZO MIR, José, *Curso de derecho penal español. Parte general*, Tomo III, Editorial Tecnos, Madrid, 2001, p. 242.

⁵ La instigación para delinquir es sancionada en España en el artículo 18 de su Código Penal, en Argentina en el artículo 209 del texto penal sustantivo, en Colombia en el artículo 348 y en México en el artículo 208.

⁶ FIANDACA, Giovanni y MUSCO, Enzo, *Derecho penal. Parte general*, Editorial Temis, Bogotá, 2006, p. 503.

“Pueden ser punibles, según los sistemas legales que después veremos, declarados como tales ya en la Parte general o solamente en figuras concretas de la Parte especial, diversos actos preparatorios no individuales, sino que implican o intentan implicar a varias personas, y representan fases previas o anticipadas a las formas de codelinuencia: a la autoría y participación típicas y punibles en la fase normal, la de ejecución a partir de la tentativa; son los actos preparatorios pluripersonales punibles (APPP). Las figuras más frecuentemente recogidas en las legislaciones que declaran punibles ciertos actos preparatorios pluripersonales son la instigación o incitación, pública o a veces la privada, a cometer delitos, la apología o exaltación de delitos, y la conspiración, concierto o acuerdo criminal o complot de varios”⁷.

Ahora bien, a pesar de la amplitud con la que ha sido desarrollado este tipo penal, es necesario para lograr determinar su justo alcance, en primer lugar, observar que la acción puede desarrollarse a través de dos vías, a saber: a) incitar públicamente a incumplir de manera colectiva con las obligaciones tributarias; y b) efectuar maniobras concertadas con el fin de incumplir tales obligaciones. Se pasa de seguidas a desarrollar cada una de las acciones mediante las cuales se puede cometer este delito.

⁷ LUZÓN PEÑA, Diego, “Modelos legales de tipificación de actos preparatorios pluripersonales”, en LLABRÉS FUSTER, Antoni, GILI PASCUAL, Antoni, TOMÁS-VALIENTE LANUZA, Carmen, RAMÓN RIBAS, Eduardo, MARTÍNEZ GARAY, Lucía, GUARDIOLA GARCÍA, Javier, VIANA BALLESTER, Clara y CORRECHER MIRA, Jorge (coords.), *Estudios penales en homenaje a Juan Carlos Carbonell Mateu*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2025, p. 837.

1. *La incitación pública al incumplimiento de las obligaciones tributarias*

La acción delictiva en este supuesto consiste en la instigación pública para incumplir con las obligaciones tributarias. Tal como refiere la doctrina, instigar es, como afirma NOVOA MONREAL, “crear en el ánimo de otro la voluntad de cometer el delito; hacer surgir en la mente de otro la decisión de realizar el hecho punible, generar en otro el propósito de delinquir (...) El autor intelectual conduce a otro hacia el hecho punible ya sea haciendo nacer en él la intención criminosa, ora fortaleciendo u orientando el propósito delictivo ya latente pero, en todo caso, manejando la voluntad ajena hacia la conducta típica que él quiere ejecutar por interpuesta persona. Para lograrlo se vale de orden, mandato, coacción, consejo o asociación”.⁸

Este delito constituye un acto preparatorio que excepcionalmente, tal como se indicó en el acápite anterior, es castigado penalmente⁹. Decimos excepcionalmente porque los actos preparatorios no son punibles a menos que constituyan delitos por sí mismos. En este sentido, la doctrina afirma: “Cuando el instigador determina en el instigado la comisión del hecho punible que desea, pero este ni siquiera da comienzo a su ejecución por cualquier causa, el instigador no podrá ser tenido

⁸ Citado por REYES ECHANDÍA, Alfonso, *La tipicidad*, Editorial Temis S.A., 6ª edición, Bogotá. 1997, p. 170.

⁹ Como bien enseña la doctrina, “en términos generales, los actos preparatorios representan una derogación específica del límite genérico de la punibilidad, situado, por el Derecho penal liberal, en el principio de ejecución. Ese límite, que no es sino un modo de exigir que el peligro para el bien jurídico haya comenzado para que pueda intervenir el Derecho penal, puede hoy, en términos generales, estimarse insito en las exigencias del principio constitucional de proporcionalidad. Sin embargo, ello no obsta a que, atendidas la naturaleza y gravedad de ciertas figuras, pueda, respecto a ellas, adelantarse la línea de defensa castigando determinadas formas de preparación del delito”. Cfr. VIVÉS ANTÓN, Tomás y otros, *Comentarios al Código Penal de 1995*, Volumen I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, p. 104.

como autor intelectual del comportamiento que no alcanzó a materializarse ni siquiera en la forma de tentativa, pero será considerado como sujeto activo del tipo autónomo de instigación o de proposición para delinquir, como quiera que su conducta ser adecua plenamente al tipo descrito en el art. 188 del Código Penal. Esta misma será la situación del instigador cuando se limita a proponer a otro la comisión de un delito en el que no tiene interés personal”¹⁰.

En este mismo sentido, GRISANTI, con razón, afirma:

“Conviene destacar que el caso contemplado en el precepto que se estudia es el que ocurre cuando la instigación no es acogida por el destinatario, el cual entraña, sin duda, una tentativa de participación, que el legislador ha tipificado como delito autónomo, aunque con carácter subsidiario, o sea, aplicable sólo cuando no exista disposición específica. En efecto, si el delito o la falta a cuya comisión ha instigado el agente llega a consumarse, el instigador pasa a ser autor intelectual del hecho punible y deberá ser sancionado con arreglo a lo que prescriben los artículos que integran el Título VII del Libro Primero del Código Penal”¹¹.

¹⁰ REYES ECHANDÍA, Alfonso, *La tipicidad...cit.*, p. 172.

¹¹ GRISANTI AVELEDO, Hernando, *Manual de Derecho penal. Parte especial*, Vadell Hermanos Editores, 29ª edición, Caracas, 2014, p. 986. En idéntico sentido MUÑOZ CONDE y GARCÍA ARÁN, precisan: “Si el delito al que se conspiró o que se propuso o provocó llega a ejecutarse (se consume o no), la responsabilidad de los conspiradores, proponentes o provocadores queda subsumida en las correspondientes formas generales de autoría o participación del delito. Si una vez pasados a la fase ejecutiva alguno de los intervinientes desiste voluntaria y eficazmente, no responde ni por autoría ni por participación, ni por la conspiración, proposición o provocación, salvo que la conducta sea constitutiva por sí de otro delito consumado”. *Vid.* MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes, *Derecho penal. Parte general*, Tirant lo Blanch. 7ª edición, Valencia, 2007, p. 447.

La instigación a delinquir ha sido calificada por la doctrina patria en dos clases, a saber: a) instigación específica o directa, que es el tipo penal previsto en el artículo 283 del Código Penal; y b) la instigación genérica o indirecta, prevista en el artículo 285 *ejusdem*¹².

El tipo penal previsto en el artículo 123 del Código Orgánico Tributario, guarda estrecha correspondencia con el delito de instigación genérica, salvo que la desobediencia es sobre un acto concreto, más no de la ley en general, al menos así parece que se desprende de la interpretación literal del precepto.

Por lo tanto, para reunir los requisitos exigidos en el tipo penal se requieren dos acciones concretas y concomitantes, a saber: a) que se haga un llamado público y; b) que ese llamado público sea con el objeto de instigar al incumplimiento *colectivo* de las obligaciones tributarias.

Estas acciones son esenciales y conforman la conducta verdaderamente contraria a derecho castigada por el tipo penal. Así, tenemos que el tipo penal exige:

A. El llamado públicamente a incumplir las obligaciones tributarias

A diferencia del tipo penal de instigación genérica al incumplimiento de las leyes, previsto en el artículo 285 del Código Penal, la instigación al incumplimiento de las obligaciones tributarias exige que se llame concretamente a una inobservancia específica, concreta, delimitada y además producto de la ejecución de una ley, vale decir, a la desobediencia fiscal, la cual en nuestro modesto criterio abarcaría tanto a las obligaciones sustanciales como formales.

¹² MENDOZA TROCONIS, José, *Curso de derecho penal venezolano. Parte especial, de los delitos contra el orden público*, Tomo XI, Empresa El Cojo, Caracas, 1973, p. 67. En igual sentido, GRISANTI AVELEDO, Hernando, *Manual de Derecho...cit.* p. 987.

Este punto es crucial para poder analizar con el debido detalle la conducta penalmente relevante. El llamado que debe realizarse es a incumplir con obligaciones tributarias que efectivamente hayan sido ya determinadas o a desconocer los deberes formales previstos en leyes ya vigentes, dejando por supuesto a salvo, la posibilidad que tienen los especialistas de exponer sus dictámenes -aun en público- para que no sean acatados deberes formales de dudosa legalidad establecidos en normas de rango sublegal. Esta conducta se encuentra además justificada¹³ a tenor de lo dispuesto en el párrafo único del artículo 128 del Código Orgánico Tributario, el cual prevé:

“Párrafo 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”.

Como se colige del texto copiado, es condición necesaria para valorar como conducta penalmente relevante el llamado público a incumplir con obligaciones tributarias que están ya determinadas o que por mandato legal ya deberían haberse determinado, o el llamado público a desconocer los deberes formales previstos en tales leyes tributarias.

Debemos destacar que el llamado a incumplir deberes formales por considerar que los mismos son ilegales, al violentar por ejemplo la reserva legal o por contravenir expresamente una ley vigente, no podría jamás alcanzar al tipo penal, no solo porque la conducta no sería típica, sino porque además, en caso

¹³ Como señala MENDOZA TROCONIS, con mucha razón: “... no habría instigación contraria a derecho si se contrae a ejecutar *hechos justificados*, como los casos de legítima defensa, (si te agreden, defiéndete), estado de necesidad, ejercicio legítimo de un derecho, autoridad oficio o cargo (p. e. Operación contra el hampa, Operación vanguardia, etc.)”. MENDOZA TROCONIS, José, *Curso de derecho...cit.*, p. 82. En este caso sin duda alguna estamos ante la causa de justificación consistente en el ejercicio legítimo de un derecho, la cual excluye la antijuridicidad de la conducta.

que esta asome algún indicio de tipicidad, en todo caso se encontraría justificada a tenor de lo dispuesto en el parágrafo único del artículo 128 del Código Orgánico Tributario, antes copiado.

Tal como refiere la doctrina, el llamado en este supuesto debe ser públicamente al incumplimiento, no al público. El llamado al incumplimiento público constituye, sin duda, el siguiente supuesto, es decir, cuando se realizan maniobras concertadas para incumplir con tales obligaciones. Esta tesis es la que parece más correcta para una interpretación adecuada de este tipo penal. El profesor MENDOZA TROCONIS a este respecto afirma:

“La instigación puede ser al público, a personas indeterminadas (*incertam personam*), a reuniones de partidarios políticos, a las multitudes, a las concentraciones de obreros y trabajadores. Si se hace directamente a personas, debe serlo a dos o más reunidas, en forma homogénea (asociación) o heterogénea (muchedumbre). En el derecho italiano debe serlo a una o más personas, no dirigida al público, sino públicamente”¹⁴.

Por tanto, sólo el llamado públicamente al incumplimiento de las obligaciones tributarias configura el tipo penal sancionado por el artículo 123 del Código Orgánico Tributario. Así, cualquier instigación que se haga en reuniones privadas, eventos reservados o incluso en aulas de clase, no abarcaría el supuesto de la instigación sancionada por este tipo penal. Desde luego, la instigación en este supuesto es la no seguida o no acogida por el sujeto destinatario. Si el instigado comete algún delito fiscal producto de la instigación, éste responderá a título de partícipe de ese delito¹⁵.

¹⁴ MENDOZA TROCONIS, José, *Curso de derecho penal... cit.*, p. 80.

¹⁵ Ello en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 127 del Código Orgánico Tributario: “Se aplicará la misma sanción que al autor principal del ilícito disminuido de dos terceras partes a la mitad, sin perjuicio de

Tal como refiere la mejor doctrina, la publicidad es el elemento que torna punible un acto de instigación no acogida que, hecha sin el requisito de la publicidad, queda impune, por falta de principio de ejecución¹⁶. Sin embargo, esta falta de punibilidad más que un elemento del tipo penal constituye una condición objetiva de punibilidad, razón por la cual sin publicidad, no hay delito, tal como se expondrá en el acápite correspondiente.

B. *Llamado a incumplir colectivamente obligaciones tributarias*

El llamado colectivo a incumplir con las obligaciones tributarias también constituye un aspecto esencial para que el tipo penal sea debidamente tipificado. Si el llamado al incumplimiento no tiene alcance colectivo, no habría lesión al orden público que es el bien jurídico protegido por los delitos de instigación, y al no haber lesión al bien jurídico, mal puede haber castigo penal.

En efecto, el llamado al incumplimiento colectivo es condición indispensable en el tipo penal bajo estudio. Precisamente, el incumplimiento colectivo es la razón en que se afecta el orden público para poder entender el alcance del tipo penal bajo estudio. Por ello, el llamado a la inobservancia debe recaer sobre personas indeterminadas y no personas concretas, de allí la exigencia del llamado a incumplir colectivamente.

Ahora bien, este llamado colectivo debe tener suficiente entidad para ser capaz de generar algún trastorno del orden público, entendido como la alteración de la disposición ordenada de las cosas que corresponde a “la colectividad, a la

la graduación de la sanción que corresponda, *a los instigadores* que impulsen, sugieran o induzcan a otro a cometer el ilícito o refuercen su resolución”.

¹⁶ SOLER, Sebastián, *Derecho penal argentino*, Volumen III, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, p. 443.

opinión y al sentido de tranquilidad y seguridad. En este sentido, es sinónimo de paz pública, de tranquilidad pública”¹⁷.

Por lo tanto, un llamado que sea absolutamente ineficaz, por más alcance colectivo que tenga, sería impune al no llenar los extremos exigidos en el tipo penal, piénsese, por ejemplo, en un llamado realizado públicamente en un evento de actuación en una obra teatral de comedia, donde el destinatario del mensaje sabe que dicha sugerencia carece totalmente de seriedad.

Una vez analizado el tipo objetivo, pasamos a analizar el tipo subjetivo, para completar así la conducta que será penalmente relevante en el delito de instigación al incumplimiento colectivo de las obligaciones tributarias.

III. EL TIPO SUBJETIVO DEL DELITO DE INSTIGACIÓN AL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

Tal como señala autorizada doctrina “la parte objetiva y la parte subjetiva de la concreta conducta deben encajar en la parte objetiva y en la parte subjetiva del tipo para que concurra una conducta típica”¹⁸. El delito de instigación al incumplimiento colectivo de obligaciones tributarias es doloso, como ocurre en general con todos los delitos fiscales, donde la imprudencia está totalmente descartada como conducta punible.

En este sentido, el “aspecto subjetivo de la conducta se refiere al vínculo interno entre el autor y su hecho, y se manifiesta, según el caso, en el dolo (*vgr.* El tipo de homicidio doloso –art. 405 CP–) o en la culpa (*vgr.* el tipo de lesiones culposas –art. 420 CP–) del autor.

¹⁷ FEBRES CORDERO, Héctor, *Curso de derecho penal. Parte especial*, Tomo I, 3ª edición, Ediciones Occidente C.A., Mérida, 1979, pp. 326-327.

¹⁸ *Cfr.* MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal. Parte general*, Editorial Reppertor, 10ª edición, Barcelona, 2016. p. 227.

Excepcionalmente, el tipo penal puede requerir un determinado ánimo o un fin específico, para su realización (elementos subjetivos del tipo distintos al dolo del autor)”¹⁹.

En el delito de instigación al incumplimiento de obligaciones tributarias requiere, entonces, el dolo directo del instigador, es decir, el conocimiento y la intención para poder de alguna manera incitar a desobedecer el mandato del legislador referido al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Igualmente, este delito también podrá cometerse a título de dolo eventual²⁰, cuando se llama públicamente a la instiga-

¹⁹ MODELELL GONZÁLEZ, Juan Luis, *Derecho penal. Teoría del delito*, UCAB, Caracas, 2014, p. 60. Igualmente, Enrique BACIGALUPO ZAPATER afirma: “El tipo penal en los delitos dolosos contiene básicamente una acción dirigida por el autor a la producción del resultado. El tipo penal de los delitos culposos, por el contrario, contiene una acción que no se dirige por el autor al resultado. En el primer caso se requiere, por lo tanto, una coincidencia entre el aspecto objetivo y el subjetivo del hecho: lo ocurrido tiene que haber sido conocido por el autor. Esto permite distinguir entre un tipo objetivo, que contiene los aspectos objetivos del hecho, y un tipo subjetivo, que contiene los aspectos subjetivos (conocimiento) del mismo. Ambos deben ser coincidentes, como se dijo”, ver: BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *Derecho penal. Parte general*, Editorial Hammurabi, 2ª edición. Buenos Aires, 2012, p. 224.

²⁰ La Sala Constitucional en sentencia N° 490 de fecha 12 de abril de 2011, ha reconocido expresamente la posibilidad de castigar por dolo eventual, frente a la duda que se había planteado en alguna jurisprudencia de instancia y de la Sala de Casación Penal del mismo Tribunal Supremo. Al respecto, precisó: “Siendo que el dolo eventual es dolo, el mismo implica conocer y querer realizar la conducta típica objetiva o, desde otra perspectiva, conocer (y aceptar) que se está realizando la acción *-lato sensu-* típica y seguir actuando a pesar de ello (conformarse con el resultado típico o siéndole indiferente su producción); a diferencia de la culpa, que excluye ese concepto y que, por el contrario, sencillamente involucra lesionar o poner en peligro el interés penalmente tutelado de forma imprudente, es decir, sin conocer *-de antemano-* que con ese obrar se realizaría el comportamiento típico o, desde otra perspectiva, sin conocer, querer, aceptar, incluir en su plan o asumir tal circunstancia, pues su intención carece de relevancia penal (p. ej. llegar a la residencia,

ción al incumplimiento sin verdaderamente querer tal resultado, pero sí actuando con una despreocupación tan importante a que se cometa el delito que se valora efectivamente como un delito doloso. Por lo tanto, la instigación a título de dolo eventual sí será punible, al ser, al fin y al cabo, actuación dolosa.

IV. LA CONDUCTA ANTIJURÍDICA EN EL DELITO DE INSTIGACIÓN AL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

La antijuricidad (o también llamada lesividad) está relacionada directamente con la lesión de los bienes jurídicos que tutela el Derecho penal²¹. La conducta antijurídica en el delito de instigación al incumplimiento de las obligaciones tributarias protege, no la recaudación fiscal, toda vez que este bien jurídico está protegido por el delito de defraudación tributaria, sino al orden público, concretamente, el orden público financiero.

Como enseña MENDOZA TROCONIS, todos los delitos perturban el orden general, pero los delitos de instigación lesionan, “no las manifestaciones particulares de ese orden sino amenguándolo en su entidad genérica, diferente de los elementos singulares que lo componen”²².

encender una fogata o limpiar el arma de fuego), mas no así las consecuencias de su actuar culposos (p. ej. lesiones, incendio o muerte)...”.

²¹ Señala Carlos WEFTE, siguiendo las ideas de MIR PUIG lo siguiente: “...la tipicidad constituye un presupuesto de la antijuricidad formal, y esta no es otra cosa que un indicio de la antijuricidad material, encontrándose -a nuestro parecer- el núcleo esencial del concepto de antijuricidad en la teleología del Derecho Penal, expresada en la protección de valores identificados con bienes jurídicos específicos en el caso concreto”. *Vid.* WEFTE, Carlos, *Garantismo y derecho penal tributario*, Editorial Globe, Caracas, 2010, p. 317.

²² MENDOZA TROCONIS, José, *Curso de derecho penal... cit.*, p. 5. Asimismo, refiere el citado autor: “He aquí porqué el Ministro Zanardelli, en el

Así, los delitos contra el orden público no pueden agruparse según el bien jurídico individual lesionado o atacado, “sino en razón del efecto que producen, porque son en realidad **delitos de alarma** o de **peligro común**, no recaen (...) sobre ningún bien determinado”²³.

Es por esta razón que la instigación al incumplimiento de las obligaciones tributarias no está concebida para proteger a la Hacienda Pública, antes de la determinación tributaria (como ocurre con el delito de defraudación, cuyo bien jurídico protegido sería la recaudación tributaria y, como consecuencia directa, también al gasto público) ni tampoco al patrimonio de esa Hacienda (como ocurre con la insolvencia fraudulenta con fines tributarios).

Ciertamente, la instigación al cumplimiento de las obligaciones tributarias tiene un bien jurídico propio al igual que los delitos de instigación no seguida o acogida, lesiona efectivamente el orden público, en razón de la alarma y la intranquilidad social que genera tal llamado a la desobediencia.

Ahora bien, siendo de larga data en nuestra legislación penal el delito de instigación a delinquir²⁴, cuál sería la razón –si es que la hay– para que el legislador habilitado incluya un delito concreto de instigación al incumplimiento de las normas tributarias, este punto considero debe analizarse porque de lo contrario, tenemos dos delitos que protegen, en definitiva, el mismo bien jurídico, lo que constituye un caso de exceso que no guarda parámetros de racionalidad.

Proyecto de Código Penal de 1887 italiano, expuso que ‘los delitos contra el orden público son todos los hechos que, por la variedad de la ofensa, o por la difusión de la cual es susceptible, atacan la disposición ordenada de las cosas, o perturban el desenvolvimiento regular de la vida civil, aunque no causen una lesión inmediata a ningún derecho público o privado’. MENDOZA TROCONIS, José, *Curso de derecho penal... cit.*, p. 6.

²³ MENDOZA TROCONIS, José, *Curso de derecho...cit.*, p. 10, (El resaltado es del citado autor).

²⁴ Como bien enseña GRISANTI, este delito figuró en nuestro ordenamiento por primera vez con el Código Penal de 1897.

En este sentido, revisando el Derecho comparado, más allá de la previsión del artículo 111 del Código Tributario uruguayo²⁵ que reproduce nuestro texto en casi idénticos términos, no encontramos protección similar en algún otro ordenamiento, cosa curiosa en estos tiempos de globalización jurídica.

Así, al parecer se trata de una “**sobreprotección**” del orden público financiero, vale decir, se trata de la creación de un tipo penal que establece una supervigilancia del mencionado bien jurídico. Dejando de lado la inmensa y apasionante discusión acerca de los delitos de peligro y la necesidad de su protección penal, cabe destacar que, incluso siendo partidarios de la protección de bienes supraindividuales a través de la figura de los delitos de peligro, no consideramos necesaria esta sobreprotección penal a un bien jurídico que ya se encuentra de por sí, suficientemente resguardado.

En efecto, con la creación de un nuevo tipo penal de resguardo del orden público económico, se crean más confusiones que soluciones, al poder ser sujeto activo de dos tipos delictivos (la instigación directa -ex art. 283 del Código Penal- y el delito de desobediencia al incumplimiento de las normas tributarias -ex art. 123 del Código Orgánico Tributario), cuestión algo complicada de resolver. Era suficiente con una simple remisión normativa, en el entendido que el llamado al incumplimiento de las obligaciones tributarias sería sancionado

²⁵ Dispone el referido artículo 111 del Código Tributario uruguayo: “(Instigación pública a no pagar tributos). El que instigare públicamente a rehusar o demorar el pago de los tributos o efectuare maniobras concertadas tendientes a organizar la negativa colectiva al cumplimiento de las obligaciones tributarias, será castigado con la pena de seis meses de prisión a tres años de penitenciaría”. Esta norma ha sido muy cuestionada por la doctrina con base en la existencia de una infracción administrativa muy similar (art. 98 *ibidem*). Cfr. GALAIN PALERMO, Pablo, “Derecho penal tributario comparado”, *Revista Penal*, N° 57, Marcial Pons, Madrid, 2011, p. 266. Asimismo, este tipo penal convive con la instigación a delinquir, lo cual, al parecer, configura un delito superfluo, al igual que ocurre entre nosotros.

de conformidad con las disposiciones pertinentes del Código Penal, y no se habrían creado problemas de incriminación que están a la vista con el nuevo tipo penal.

Asimismo, hay que tener precaución con el intento de incriminar opiniones profesionales, incluso dichas en público y a través de críticas muy fuertes, con la comisión de este delito. Este tipo penal no puede jamás servir de muro de contención a las críticas legítimas que se hagan a las diversas leyes fiscales que son promulgadas con gravísimos defectos técnico-jurídicos y que además crean distorsiones muy complejas para la economía nacional. Mal podría pretender imputarse este delito ante críticas a la legislación vigente, esto violaría flagrantemente el derecho a la libertad de expresión²⁶.

En resumen, la conducta antijurídica consiste en el llamado que se haga públicamente al incumplimiento de las obligaciones tributarias, o a ejecutar maniobras concertadas con el mismo fin, dejando a salvo las críticas que se hagan a las leyes que consagran estos tributos.

V. LAS CONDICIONES OBJETIVAS DE PUNIBILIDAD. EL LLAMADO PÚBLICAMENTE AL INCUMPLIMIENTO

Como enseña el profesor ARTEAGA SÁNCHEZ, “para que un hecho pueda hacerse acreedor a la sanción penal, la ley lo sujeta a la verificación de ciertas condiciones o a la presencia de determinadas circunstancias que son extrínsecas o extrañas al hecho típico y que no requieren por tanto ser abarcadas por la

²⁶ La jurisprudencia colombiana va mucho más allá, llevando la libertad de expresión a un estándar sumamente alto, afirmando su máximo Tribunal: “La excitación a la desobediencia civil o críticas a gobiernos anteriores no pueden interpretarse como una incitación a delinquir”, Colombia, Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, Auto 42264, 27/07/2015, Magistrado ponente: Eugenio Fernández Carlier, ver: MOYA VARGAS, Manuel. (Coord.), *Código Penal con jurisprudencia sistematizada*, Tirant Lo Blanch, Bogotá, 2020, p. 645.

voluntad del agente ni derivarse causalmente de su conducta”²⁷. Estas condiciones o circunstancias son las llamadas condiciones objetivas de punibilidad.

En la instigación a delinquir, la doctrina clásica venezolana, ha señalado que el delito debe cometerse públicamente, es decir, el llamado privado a cometer un acto en contravención a las leyes, constituye una condición objetiva de punibilidad. Así, MENDOZA TROCONIS precisa:

“Para que el hecho de la instigación a delinquir constituya delito es necesaria la publicidad, porque el fundamento de la incriminación está en la lesión al orden público, suscitándose aquella perturbación consecencial a la excitación delictuosa e inherente a la previsión que el delito instigado puede efectivamente perpetrarse.

Una instigación cometida en privado y no acogida es una acción que, según la Relación Ministerial del Proyecto de Código Penal italiano de 1887, puede reclamar la atención vigilante de la autoridad, o puede constituir, en algún caso, una amenaza simple, pero no tiene el carácter de un especial tipo de delito. Si se trata, en cambio, de una instigación hecha públicamente, entonces, la excitación a cometer una infracción determinada perturba el orden público y produce escándalo, y esto hace imputable el acto y necesaria una sanción más o menos grave de acuerdo con el delito instigado”²⁸.

²⁷ ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto, *Derecho penal venezolano*, Librería Álvaro Nora, 12ª edición, Caracas, 2012, p. 446. Por su parte, Alejandro RODRÍGUEZ MORALES sobre este punto afirma: “son especiales exigencias o requerimientos que el legislador impone en determinados casos para que se haga posible la punibilidad del hecho, de forma que si no se cumplen las mismas ésta quedará excluida”. Cfr. RODRÍGUEZ MORALES, Alejandro, *Síntesis de derecho penal*, Ediciones Paredes, Caracas, 2009, pp. 428-429.

²⁸ MENDOZA TROCONIS, José, *Curso de derecho...cit.*, p. 86. En este mismo orden, continúa el autor citado: “Quienes opinan que la instigación a

La doctrina citada considera entonces que si no hay publicidad mal puede haber delito de instigación a delinquir²⁹, al no estar presente una condición objetiva de punibilidad requerida en el tipo penal. Por lo tanto, será una condición necesaria para la persecución penal que el hecho se haya instigado públicamente.

Se debe observar, con mucha precaución, la intención del legislador de 2005, al pretender ampliar radicalmente, *y por primera vez en nuestra historia*, la posibilidad de instigar a delinquir por vías diferentes a la pública. Ciertamente, si el dispositivo del artículo 283 indica que la instigación puede cometerse públicamente o *por cualquier medio*, no hay duda que ese otro medio es privado, toda vez que cuando el legislador prevé que públicamente puede instigarse, cualquier otro medio implica, necesariamente, una instigación por vía privada, lo cual a todas luces resulta inadmisibles. En efecto, no hay otro medio fuera del público que no sea privado, *tertium non datur*³⁰.

delinquir sea pública se fundamentan en que si se castigara una instigación privada se violaría la intimidad, el secreto doméstico y la más amigable confianza, lo que es contrario al principio del *minimum ético* en el cual se basa el Derecho penal y faltaría la razón del castigo al no ser turbado el orden público". *Idem* pp. 86-87.

²⁹ Hay que tomar en cuenta que MENDOZA TROCONIS comentaba el Código Penal de 1964, cuyo artículo 284 disponía: "cualquiera que instigare, públicamente, a otro a cometer una infracción determinada, por el solo hecho de la instigación será castigado...". Como se observa, a diferencia del texto actual, el cual castiga la instigación hecha públicamente o *por otro medio*, se comprende mejor la idea del citado maestro.

³⁰ Este parece ser el camino hasta ahora seguido por la jurisprudencia nacional, así: "*La conducta incriminada, comprende una instigación hecha públicamente, es decir: en público, en presencia de varias personas. Puede ser dirigida a una sola de éstas, siempre que se haga públicamente. Y este requisito se cumple, no sólo cuando el instigador actúa en presencia de varias personas, sino también cuando se vale de algún medio de comunicación que lleve implícita la publicidad, capaz de establecer información simultánea o sucesiva con un número más o menos apreciable de personas, como la prensa escrita, hablada o*

La pretensión de castigar por el delito de instigación a delinquir por vía privada, además sería claramente inconstitucional toda vez que se estarían castigando las ideas expresadas en reuniones privadas, sin trascendencia a la colectividad, y por lo tanto, no serían capaces de dañar el orden público que es el bien jurídico protegido por este delito³¹.

Ahora bien, el delito de instigación al incumplimiento de las obligaciones tributarias, a diferencia del delito de instigación para delinquir, no exige como único medio comisivo la publicidad, de hecho, este sería sólo uno de los medios para cometer el reato, el otro medio sería la asociación. En efecto, se cometería este delito bien a través de la publicidad para llamar a incumplir con las obligaciones tributarias (donde la publicidad sí sería la condición necesaria pero no suficiente para imputar el tipo penal) pero también a través de la realización de maniobras concertadas para alcanzar tal fin (asociación).

televisada...". Con vista a los anteriores razonamientos, la Alzada del Estado Zulia, consideró que "este tipo penal no podía acreditarse, puesto que el imputado, aun cuando presuntamente se encontraba obstaculizando la vía pública con desechos sólidos, no se desprendía de las actuaciones que el mismo hubiere ejecutados actos concretos ante otras personas o ante algún medio de comunicación, con el objeto de inducir e incitar a la colectividad o a determinadas personas, para el cometimiento de hechos punibles, motivo por el cual fue desestimado el referido tipo penal". (Sala No. 2, Corte de Apelaciones del Circuito Judicial Penal del estado Zulia, Maracaibo, 7 de abril de 2014, Asunto: VP02-P-2014-008906, Asunto: VP02-R-2014-000231, Decisión No. 079-14, Ponencia: Jueza Egleé del Valle Ramírez).

³¹ Es por esta razón que el maestro argentino Sebastián SOLER señalaba: "La publicidad es el elemento que torna punible un acto de instigación no acogida que, hecha sin el requisito de la publicidad, queda impune, por falta de principio de ejecución. (...) la publicidad no es una condición objetiva de punibilidad, como dice Manzini, sino un verdadero elemento constitutivo de la figura. Como tal debe estar comprendido dentro del dolo del autor, es decir, que éste además de instigar a la comisión de un hecho determinado, ha de saber que lo hace públicamente. Si una instigación privada se hace pública, supongamos, por medio de un micrófono ignorado por el autor, no existe delito". *Vid. SOLER, Sebastián, Derecho penal argentino*, Volumen IV, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, p. 636.

Es decir, a diferencia de la instigación para delinquir, *este delito fiscal se puede cometer también mediante conductas asociativas establecidas para tal fin*. Así, este tipo penal tiene elementos de comisión mucho más abiertos que la tradicional instigación.

Por tanto, estas maniobras concertadas no constituyen propiamente una condición objetiva de punibilidad, sino una modalidad de la acción antijurídica que permite inculpar mediante conductas asociativas con este fin delictivo.

Cabe destacar que estas maniobras asociativas deben concebirse con el fin de llamar al incumplimiento colectivo de las obligaciones tributarias. Por el contrario, si estas maniobras están destinadas a la crítica legislativa, incluso de manera muy feroz y hasta desproporcionada, no serían suficientes para lograr imputar el delito fiscal.

VI. CONCLUSIONES

Estas breves consideraciones nos permiten arribar a las siguientes conclusiones:

1. La promulgación del Código Orgánico Tributario de 2014 marcó un giro de “ciento ochenta grados”, transformando las relaciones tradicionales de derecho en **claras relaciones de poder**, siguiendo el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), y la parte sancionatoria, asimismo, sufrió una desproporción punitiva en esta orientación.
2. El artículo 123 del Código Orgánico Tributario crea un tipo penal específico que funciona como un **acto preparatorio punible de forma autónoma**. Esto significa que el instigador puede ser sancionado incluso si el instigado no llega a cometer el hecho delictivo; no obstante, si el delito se consume, el instigador pasa a ser considerado autor intelectual.

3. Aunque el legislador busca proteger la recaudación fiscal, técnicamente este delito protege el **orden público financiero**. La conducta se considera antijurídica porque genera alarma e intranquilidad social a través de un llamado a la desobediencia colectiva.
4. Para que la conducta sea penalmente relevante, debe cumplir con dos modalidades posibles: la **incitación pública** al incumplimiento o la ejecución de **manio-bras concertadas** (conductas asociativas) tendentes a organizar una negativa colectiva al incumplimiento de las obligaciones tributarias.
5. La publicidad es una **condición objetiva de puni-bilidad**; sin ella, no hay lesión al orden público y, por ende, no hay delito. Por lo tanto, los llamados realizados en ámbitos privados, eventos reservados o aulas de clase no quedan abarcados por este tipo penal. Asimismo, el llamado debe ser **colectivo e indeter-minado**, con capacidad real de generar un trastorno en la paz pública.
6. El delito es estrictamente **doloso**, requiriendo conoci-miento e intención (dolo directo) o, al menos, una despreocupación importante por el resultado (dolo eventual). Se descarta totalmente la punibilidad por imprudencia o culpa.
7. No constituye participación en ilícitos las opiniones o dictámenes de profesionales técnicos que expresen interpretaciones de textos legales.
8. El tipo penal no puede utilizarse para criminalizar la **crítica legítima** a las leyes fiscales, por más feroz que esta sea, ya que esto violaría el derecho a la libertad de expresión.
9. La creación de este delito específico se percibe como una **“sobrepotección” innecesaria** del orden público, ya que el Código Penal ya contemplaba la instigación al incumplimiento de las leyes en general. Esta dupli-

cidad normativa genera confusiones y problemas de incriminación que podrían haberse evitado con una simple remisión al Código Penal.

Caracas, enero de 2026

BIBLIOGRAFÍA

ANDRADE, Betty, “XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Relatoría general. Tema I. Derecho Tributario Sustantivo”, *30 años de la Codificación del Derecho Tributario Venezolano. Memorias de las XI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo I, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012.

ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto, *Derecho penal venezolano*, Librería Álvaro Nora, 12ª edición, Caracas, 2012.

BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, *Derecho penal. Parte general*, Editorial Hammurabi, 2ª edición. Buenos Aires, 2012.

CEREZO MIR, José, *Curso de derecho penal español. Parte general*, Tomo III, Editorial Tecnos, Madrid, 2001.

FEBRES CORDERO, Héctor, *Curso de derecho penal. Parte especial*, Tomo I, 3ª edición, Ediciones Occidente C.A., Mérida, 1979.

FIANDACA, Giovanni y MUSCO, Enzo, *Derecho penal. Parte general*, Editorial Temis, Bogotá, 2006.

GALAIN PALERMO, Pablo, “Derecho penal tributario comparado”, *Revista Penal*, N° 57, Marcial Pons, Madrid, 2011.

GRISANTI AVELEDO, Hernando, *Manual de Derecho penal. Parte especial*, Vadell Hermanos Editores, 29ª edición, Caracas, 2014.

LUZÓN PEÑA, Diego, “Modelos legales de tipificación de actos preparatorios pluripersonales”, en LLABRÉS FUSTER, Antoni, GILI PASCUAL, Antoni, TOMÁS-VALIENTE LANUZA, Carmen, RAMÓN RIBAS, Eduardo, MARTÍNEZ GARAY, Lucía,

GUARDIOLA GARCÍA, Javier, VIANA BALLESTER, Clara y CORRECHER MIRA, Jorge (coords.), *Estudios penales en homenaje a Juan Carlos Carbonell Mateu*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2025.

MOYA VARGAS, Manuel. (Coord.), *Código Penal con jurisprudencia sistematizada*, Tirant Lo Blanch, Bogotá, 2020.

MENDOZA TROCONIS, José, *Curso de derecho penal venezolano. Parte especial, de los delitos contra el orden público*, Tomo XI, Empresa El Cojo, Caracas, 1973.

MIR PUIG, Santiago, *Derecho penal. Parte general*, Editorial Reppertor, 10ª edición, Barcelona, 2016.

MODELELL GONZÁLEZ, Juan Luis, *Derecho penal. Teoría del delito*, UCAB, Caracas, 2014.

MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes, *Derecho penal. Parte general*, Tirant lo Blanch. 7ª edición, Valencia, 2007.

REYES ECHANDÍA, Alfonso, *La tipicidad*, Editorial Temis S.A., 6ª edición, Bogotá. 1997.

RODRÍGUEZ MORALES, Alejandro, *Síntesis de derecho penal*, Ediciones Paredes, Caracas, 2009.

SOLER, Sebastián, *Derecho penal argentino*, Volumen III y IV, Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1953.

VIVÉS ANTÓN, Tomás y otros, *Comentarios al Código Penal de 1995*, Volumen I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

WEFFE, Carlos, *Garantismo y derecho penal tributario*, Editorial Globe, Caracas, 2010.